Deutsche Steuer-Zeitung

Monatsschrift auf dem Gebiete des Steuerwesens

mit Beilage: „Goldbilanzpraxis"

JAHRGANG XIV | MITTE FEBRUAR 1925 | NUMMER 2

HAUPTSCHRIFTLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Herausgeber und verantwortlicher Redakteur: DIREKTOR RUDOLF RITTER, Frankfurt am Main

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

Fachbuchhandlung für Steuerliteratur, Berlin W 10, Genthiner Straße 42. Fernruf: Lützow 3752. Postscheckkonto Berlin NW 7, Nr. 18541. Für Österreich: Postsparkassenscheckkonto Wien 156445. Bezugspreis: Vierteljährlich 4,50 Mark (ausschließlich Zustellungsgebühr) direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch jede Buchhandlung. Anzeigenpreis nach Tarif. Alle Zuschriften, mit Ausnahme der Sprechsaalanfragen, sind an den Verlag Berlin W 10, Genthiner Straße 42, zu richten.

Steuerkalender.

Von Rechtsanwalt Dr. Koppe, Berlin.

10. (17.) Februar: Einkommensteuer-Voranmeldung und Einkommensteuer-Vorauszahlung der Gewerbetreibenden, und zwar der Monatszahler für den Monat Januar, auf vorgeschriebenem Formular; die Ermäßigung um 1/4 gemäß Steuermilderungsverordnung vom 10. 11. 1924 gilt in gleicher Weise wie bei der Januarzahlung. Schonfrist für Voranmeldung und Vorauszahlung bis zum 17. Februar.

10. (17.) Februar: Körperschaftssteuer-Voranmeldung und Vorauszahlung der Körperschaften für den Monat Januar unter Berücksichtigung der gleichen Ermäßigung wie bei der Januarzahlung. Schonfrist für Vorauszahlung bis zum 17. Februar.

10. (17.) Februar: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerzahlung der Monatszahler für den Monat Januar. Die Herabsetzung der Umsatzsteuer von 2 auf 1½ Prozent, die am 1. Januar 1925 in Kraft getreten ist, kommt bei dieser Vorauszahlung erstmalig zur Auswirkung. Schonfrist für Voranmeldung und Zahlung bis zum 17. Februar.

10. Februar: Zahlung und Anmeldung der Monatszahler der Börsenumsatzsteuer für den Monat Januar.

10. (17.) Februar: Vorauszahlung auf die Preuß. Gewerbesteuer, soweit nicht die Vorauszahlungen vierteljährlich erfolgen. Regelmäßig auch Zahlung der Lohnsummensteuer, wo solche erhoben wird. Schonfrist für die Gewerbesteuer, soweit sie nach dem Ertrage berechnet wird, bis zum 17. Februar.

16. (23.) Februar: Preußische Grundvermögen- und Hauszinssteuer. Schonfrist bis 23. Februar (da der 22. Februar ein Sonntag ist).

16. (23.) Februar: Zahlung der fälligen Vierteljahrsrate der Vermögensteuer auf Grund des Vermögensteuerbescheides. Schonfrist bis zum 23. Februar (da der 22. Februar auf einen Sonntag fällt).

16. (23.) Februar: Einkommensteuerzahlung der Landwirtschaft für das erste Kalenderquartal 1925, unter Berücksichtigung der Ermäßigung um 1/4, die durch die Steuermilderungsverordnung vom 10. 11. 1924 auch für die Vorauszahlungen 1925 einstweilen weiter gilt. Schonfrist bis zum 23. Februar (da der 22. Februar auf einen Sonntag fällt).

16. Februar: Lohnabzug für die Zeit vom 1. bis 10. Februar. Keine Schonfrist.

16. Februar: Zahlung der Vierteljahrsrate an Kirchensteuer gemäß Kirchensteuerbescheid.

25. Februar: Lohnabzug für die Zeit vom 11. bis 20. Februar. Keine Schonfrist.

5. März: Lohnabzug für die Zeit vom 21. bis 28. Februar. Keine Schonfrist.

10. März: Einkommensteuer-Voranmeldung und Einkommensteuer-Vorauszahlung der Gewerbetreibenden, und zwar der Monatszahler für den Monat Februar auf vorgeschriebenem Formular. Ermäßigung gemäß Steuermilderungs-Verordnung vom 10. 11. 1924 um ein Viertel. Schonfrist für Voranmeldung und Zahltag bis zum 17. März.

10. März: Körperschaftssteuer-Voranmeldung und Vorauszahlung der Körperschaften für den Monat Februar. Ermäßigung gemäß Steuermilderungsverordnung vom 10. 11. 1924 bei den Monatszahlern um ein Viertel. Schonfrist für Voranmeldung und Vorauszahlung bis 17. März.

10. März: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerzahlung der Monatszahler für den Monat Februar. Der Steuersatz beträgt 1½% bzw. bei der Luxussteuer 10%. Schonfrist für Voranmeldung und Zahlung bis 17. März.

10. März: Vorauszahlung auf die Preußische Gewerbesteuer, soweit nicht die Vorauszahlung vierteljährlich erfolgt. Regelmäßig auch Zahlung der Lohnsummensteuer, wo solche erhoben wird. Schonfrist für die Gewerbesteuer, soweit sie nach dem Ertrage berechnet wird, bis zum 17. März.

15. März: Lohnabzug für die Zeit vom 1. bis 10. März. Keine Schonfrist.

Gültigkeit der Durchführungsbestimmungen zur Obligationensteuer und das Notverordnungsrecht des Reichspräsidenten. Von Geheimem Rat Dr. R. Kloß, Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof, München.

Unter dem 5. Januar 1925 hat der Reichsfinanzhof ein Urteil erlassen, das in weiten Kreisen wegen seiner noch gar nicht zu übersehenden Tragweite Beachtung verdient. Zunächst sei das Urteil im Auszuge wiedergegeben.

Die Beschwerdeführerin, nach § 21 Abs. 1 der Dritten Steuernotverordnung zur Obligationensteuer für am 1. Januar 1918 noch nicht getilgte Inhaberschuldverschreibungen herangezogen, beanspruchte Freistellung, weil für ihre Anleihen bebaute Grundstücke hypothekarisch hafteten, welche zwar wesentlich gewerblichen Zwecken dienten, aber nach der sächs. Notverordnung zum Vollzuge der Dritten Steuernotverordnung vom 28. März 1924 (sächs. GuVbl. S. 209) von der Aufwertungssteuer ergriffen würden. Die Schuldverschreibungen seien daher nach § 19 Abs. 2 zu c der Dritten Steuernotverordnung steuerfrei. Die Vorinstanzen versagten die Steuerbefreiung, weil diese durch § 8 Abs. 2 der Durchführungsbestimmungen zur Obligationensteuer vom 29. Februar 1924 auf solche Schuldverschreibungen beschränkt sei, für die bebaute Grundstücke hafteten, die ausschließlich für Wohnzwecke genutzt seien und nicht einem Gewerbebetriebe dienten.

Der Streit dreht sich zunächst um die Rechtsgültigkeit dieser Durchführungsbestimmung. Der Senat hält sie nicht für gedeckt durch § 64 der Dritten Steuernotverordnung. Das Urteil sagt hierzu:

„Niemals kann als Durchführungsbestimmung eine Anordnung angesehen werden, die den klar durch das Gesetz aufgestellten Rahmen nicht ausfüllt, sondern ihm in weitem Umfang die Anwendung versagt. Hierfür bedürfte es vielmehr einer anderweiten Grundlage, und sie entnimmt der Reichsminister der Finanzen aus der im § 64 der Reichsregierung erteilten Rechtsverordnungsbefugnis. Die Rechtswirksamkeit einer so gedachten Ermächtigung muß indessen daran scheitern, daß sie nur aufgefaßt werden könnte als Selbstermächtigung zu Anordnungen ohne die Beschränkungen des Ermächtigungsgesetzes und über dessen Geltungsdauer hinaus. Das wäre nicht eine durch das Ermächtigungsgesetz zugelassene Maßnahme, sondern dessen Beseitigung und die Inanspruchnahme eines Rechtes, welches der Gesetzgeber der Regierung nicht hat erteilen wollen. Der Senat schließt sich hier den Ausführungen an, welche das Reichsgericht in einem Urteil vom 21. November 1924 — VI 181/24 — gemacht hat."

Der Reichsfinanzhof versagt aber auch — und das ist der wichtigste Teil des Urteils — der Notverordnung, die unter dem 4. Dezember 1924 der Reichspräsident auf Grund des Artikels 48 der Reichsverfassung erlassen hat und deren Artikel 1 u. a. bestimmt, daß bis zur Regelung im Wege der ordentlichen Gesetzgebung die Vorschriften der Dritten Steuernotverordnung und der Durchführungsbestimmungen zum Geldentwertungsausgleiche bei Schuldverschreibungen vom 29. Februar 1924 für die in diesen Verordnungen behandelten Gegenstände maßgebend seien, die Wirkung, daß sie die Ungültigkeit jenes § 8 Abs. 2 der Durchführungsbestimmung teilen könne. Er sagt dazu:

„Die Dritte Steuernotverordnung und ihre Durchführungsbestimmung beruhen auf dem Ermächtigungsgesetze vom 8. Dezember 1923, leiten ihre Verbindlichkeit also aus einem Akte der Reichsgesetzgebung ab, der mit gewissen Maßnahmen die Reichsregierung zum Erlasse von Verordnungen ermächtigt, die sie im Hinblick auf die Not von Volk und Reich für erforderlich und dringend erachtet. Diese sehr umfassende Befugnis war für Fälle bestimmt, in denen die Anwendung des Artikels 48 der Reichsverfassung nicht für zulässig erachtet wurde. Das muß aus den parlamentarischen Verhandlungen geschlossen werden — wird näher dargelegt —.

Bei Anerkennung der Notwendigkeit eines gegenüber der Reichsgesetzgebung erleichterten Verfahrens für den Erlaß von Rechtsverordnungen hat der Reichstag indes geglaubt, dieses zeitlich begrenzen und von der Mitwirkung je eines Ausschusses des Reichsrats und des Reichstags abhängig machen zu sollen. Diese Beschränkungen würden schlechterdings unverständlich sein, wenn für die gleichen Tatbstände die Verordnungsbefugnis aus Artikel 48 hätte anerkannt werden sollen. Nach Entstehungsgeschichte wie nach Inhalt muß daher das Ermächtigungsgesetz ein anderes Gebiet ergreifen wie Artikel 48.

Mit dem so geschaffenen Rechtszustande steht es im Widerspruche, wenn nunmehr wieder die Befugnis in Anspruch genommen wird, in Artikel 48 einen Ersatz und eine Fortsetzung des nach dem Willen des Gesetzgebers abgelaufenen Ermächtigungsgesetzes zu schaffen. Man kann nicht sagen, daß nach Ablauf der Ermächtigung die Reichsverfassung und damit auch ihr Artikel 48 im vollen Umfang wieder in Kraft getreten sei. Denn das hieße, den im Ermächtigungsgesetz aufgestellten Schranken jede Bedeutung nehmen. Der Sinn der so eingeschränkten Ermächtigung kann nur der sein, die Diktaturgewalt aus Artikel 48 auf dem in dem Ermächtigungsgesetze bezeichneten Gebiete zu begrenzen, woraus sich ohne weiteres ergibt, daß die auf Grund des Ermächtigungsgesetzes ergangenen Rechtsverordnungen nicht mehr auf Grund des Artikel 48, sondern nur noch im Wege der ordentlichen Gesetzgebung geändert werden können oder auf dem Wege, den das Ermächtigungsgesetz selbst zeigt."

Über die Auslegung des hiernach allein maßgebenden § 19 Abs. 2 c der Dritten Steuernotverordnung wird nun bemerkt: „Das Verhältnis zwischen Reichs- und Landessteuer ist im § 19 Abs. 2 zu c und im § 35 Abs. 1 zu b der Dritten Steuernotverordnung nach der Eigenschaft des Grundbesitzes als bebauten oder unbebauten unterschieden. Wenn deshalb den Ländern bei der Ausgestaltung der Dritten Steuernotverordnung die Besteuerung der bebauten Grundstücke ohne Anschluß an die Mieten gestattet wurde, so konnte dies auf das Verhältnis zur Reichssteuer keinen Einfluß haben. Es besteht deshalb nicht nur keine Grundlage dafür, die Worte bebaute Grundstücke im § 19 Abs. 2 zu c enger auszulegen, als ihr sprachlich ganz unzweideutiger Sinn besagt, sondern eine solche Einschränkung würde im Gegenteil dem Reiche einen Teil der Steuern überweisen, welche nach dem Verhältnis von § 19 zu § 35 den Ländern zukommen. Daß diese Auslegung zu einer unbilligen Bevorzugung gewerblich genutzter Grundstücke führt, ist nicht einzusehen.

Die Entscheidung hängt somit davon ab, ob und inwieweit die bebauten Grundstücke der beschwerdeführenden Aktiengesellschaft für die Schuldverschreibungen haften und ob sie von der sächsischen Landessteuer erfaßt werden.

Für Schuldverschreibungen haften Grundstücke nur, soweit auf ihnen eine dingliche Sicherstellung der Schuldsumme erfolgt ist. Das ist hier in vollem Umfang der Fall.

Was nun den Einfluß der Landessteuer anlangt, so kann die Bedeutung des Zwischensatzes „die... erfaßt werden" im § 19 Abs. 2 zu c der Dritten Steuernotverordnung zweifelhaft sein. Er kann ausgelegt werden als Begründung der Befreiungsvorschrift oder als deren Beschränkung, nachdem man ihn liest als: „weil sie" oder als: „wenn sie". In ersterem Falle würde zur Befreiung die Tatsache genügen, daß die Grundstücke der Landessteuer von Reichs wegen freigegeben sind, in letzterem bedürfte es der Untersuchung, ob das System der Landessteuer Grundstücke der in Rede stehenden Art tatsächlich ergreift. Zwingende Gründe für die eine oder die andere Auffassung bestehen nicht. Der Senat glaubt, sich für die zweite Auffassung entscheiden zu sollen, weil sie dem Zusatz einen sachlichen Inhalt gibt.

Das darnach hier maßgebende sächsische Recht ergreift die Grundstücke der Beschwerdeführerin, auch soweit sie gewerblicher Nutzung unterliegen. Denn § 2 der sächs. Notverordnung vom 28. März 1924 nimmt von der Aufwertungsteuer nur die für land-, forstwirtschaftliche oder gärtnerische Zwecke dienenden Gebäude aus.

Da hiernach, ohne daß es auf die Höhe der Landessteuer ankommt, die Tatbestandsmerkmale des § 19 Abs. 2 zu c der Dritten Steuernotverordnung gegeben sind, so rechtfertigt sich die Freistellung der Beschwerdeführerin von der erforderten Steuer."

So das Urteil. Zunächst sei dessen unmittelbarer Gegenstand nochmals kurz hervorgehoben:

1. Der Senat erklärt die Vorschrift in § 8 Abs. 2 der Durchführungsbestimmungen zur Obligationssteuer vom 29. Februar 1924, der die Befreiungsvorschrift des § 19 Abs. 2 c der Dritten Steuernotverordnung auf mit Wohngebäuden bebauten Grundstücke beschränkt, für ungültig.

2. Die erwähnte Befreiungsvorschrift kommt also, wie ihr Wortlaut besagt, bebauten Grundstücken aller Art zugute. Voraussetzung aber ist, daß die landesrechtliche Aufwertungssteuer (Hauszinssteuer und dergl.) solche Grundstücke tatsächlich ergreift.

3. Diese Frage ist aus dem Landesrecht zu beantworten. Die Voraussetzung ist nach dem Urteil für Sachsen gegeben. Das gleiche gilt, wie hier ergänzend eingeschaltet werden mag, für Preußen, Württemberg und Lübeck, nicht aber für Hamburg, vergl. die beiden unter Nr. 112 und 113 in der Übersicht über die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in diesem Heft S. 99 aufgeführten Urteile des Reichsfinanzhofes vom 5. Januar 1925 II A 157 und 630/24. Weiter spielt, worauf auch hier gleich hingewiesen werden mag, bei Anwendung der Befreiungsvorschrift der Umstand keine Rolle, daß die in Betracht kommende landesrechtliche Steuerordnung erst nach der Dritten Steuernotverordnung ergangen ist (s. das erstere der beiden Urteile). Das ist das, was die Steuerpflichtigen in der Hauptsache interessiert.

Viel wichtiger ist aber der andere, der staatsrechtliche Teil der Entscheidung; er berührt das Verfassungsrecht und verdient die Aufmerksamkeit der Staatsmänner und der Politiker. Das Urteil besagt, daß das Notverordnungsrecht des Reichspräsidenten, wofür nach Artikel 48 Abs. 2 der Reichsverfassung eine erhebliche Störung oder Gefährdung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung im Deutschen Reiche die Voraussetzung bildet, sich nicht auf das Gebiet erstreckt, das im Ermächtigungsgesetz vom 8. Dezember 1923 geordnet ist. Was heißt das? Das Ermächtigungsgesetz ermächtigt die Reichsregierung zum Erlasse von Verordnungen, die sie im Hinblick auf die Not von Volk und Reich für erforderlich und dringlich erachtet. Darin ist also nach Auffassung des Urteils keine erhebliche Gefährdung der öffentlichen Ordnung liegen; oder aber, wenn ja, ist das Gebiet aus dem Kreis der im Artikel 48 vorausgesetzten Vorgänge herausgelöst worden sein. Eine solche Abgrenzung ist praktisch wohl kaum möglich. Weiter: die Beschränkung gilt doch wohl nicht nur für die Tatbestände, die in der Dritten Steuernotverordnung erwähnt sind. Es gibt eine ganze Anzahl von Verordnungen, die gerade auf dem Gebiete des Steuerwesens auf Grund von Artikel 48 der Reichsverfassung erlassen worden sind und die durchaus nicht immer etwas dem Steuerpflichtigen Nachteiliges verfügen, z. B. die Verordnung über wirtschaftlich notwendige Steuermilderungen vom 14. September 1924, die Zweite Verordnung des gleichen Betreffs vom 10. November 1924 Sollen alle diese Verordnungen unwirksam sein? Jedenfalls besteht nunmehr hierüber Rechtsunsicherheit. Die Rechtsmeinung des Reichsfinanzhofs ist endlich nicht unbestritten. Im Gegensatz zu ihm hat das Bayerische Oberste Landesgericht in einem Beschlusse vom 10. Januar 1925 (Reg. VIII Nr. 3/1926) die Rechtsgültigkeit eben jener Notverordnung vom 4. Dezember 1924 bejaht (Bayr. Staatszeitung Nr. 22 vom 28. Januar 1925, 2. Blatt). Wer hat Recht? In der Tat lassen sich für die Gültigkeit der Notverordnung auch beachtliche Gründe geltend machen. So etwa, daß der Artikel 48 der Reichsverfassung aus sich heraus auszulegen sei, daß er jedenfalls nur durch ein verfassungsänderndes Gesetz — was das Ermächtigungsgesetz nicht ist — bindend ausgelegt oder gar eingeschränkt werden könne, daß der gesetzgeberische Wille bei den Ermächtigungsgesetzen sehr wohl dahin gegangen sein könne, dem Reichspräsidenten die zu häufige Ausübung des Notverordnungsrechtes zu ersparen und ihm wenigstens für vorübergehende Zeit die Verantwortung wegen unvermeidlicher Notmaßnahmen abzunehmen.

Bei dieser Sachlage wird kein anderer Ausweg übrig bleiben, als daß die Reichsgesetzgebung rasch eingreift und dem jetzigen Zustand ein Ende bereitet. Oder ist vielleicht die jetzige Verwirrung eine erhebliche Gefährdung der öffentlichen Ordnung, die nunmehr ein Eingreifen des Reichspräsidenten nach Artikel 48 gestattet?

Die Folgen, die sich aus dem Urteil des Reichsfinanzhofs ergeben, sind im Vorstehenden nur angedeutet worden; ein staatsrechtlicher Exkurs darüber und über das Notverordnungsrecht des Reichspräsidenten würde den Rahmen dieser Abhandlung überschreiten, wohl auch den Lesern dieser Zeitschrift wenig dienlich sein.

Hypothekenaufwertung über 100%? Von Reichsgerichtsrat Dr. Warneyer, Leipzig.

Zum Beschlusse des Kammergerichts vom 24. November 1924

Das Kammergericht hat als Beschwerdeinstanz in Aufwertungsangelegenheiten am 24. November 1924 einen Beschluß erlassen, der die Aufwertung einer durch Hypothek gesicherten Forderung über 100 Prozent des Goldmarkbetrages hinaus für zulässig erklärt aus folgenden Gründen:

„Nach § 3 der Dritten Steuernotverordnung werden die durch Hypothek gesicherten Forderungen nach Maßgabe der

Vorschriften des § 2 Abs. 1, 2 aufgewertet, soweit nicht nach allgemeinen Vorschriften eine höhere oder geringere Aufwertung stattfindet. Um zu verstehen, was mit den allgemeinen Vorschriften des § 3 gemeint ist, muß man sich die Entstehungsgeschichte der Dritten Steuernotverordnung vergegenwärtigen. Die Reichsregierung hatte in den Jahren 1922 und 1923 eine gesetzliche Regelung der Aufwertung, insbesondere auch von Hypotheken, wiederholt abgelehnt und sich auf den Satz Mark gleich Mark festgelegt, die Rechtsprechung hielt aber an dem Satze Mark gleich Mark nicht fest und erklärte schließlich auch die Aufwertung von Hypotheken und durch solche gesicherten Forderungen für zulässig, und zwar das Reichsgericht in dem bekannten Urteil vom 28. November 1923 (RG. 107, 87). Diese Entscheidung des Reichsgerichts zwang die Reichsregierung zu einer Stellungnahme zur Frage der Aufwertung. Eine Zeitlang erwog sie, schließlich entschloß sie sich aber zu einer Regelung der Aufwertung. Sie lehnte die individuelle Behandlung eines jeden Falles, wie das Reichsgericht sie gefordert hatte, ab und suchte in der Dritten Steuernotverordnung die gesetzgeberische Lösung in der Normierung eines Durchschnittssatzes, den sie zum Höchstsatze erklärte. Die Regelung in der Dritten Steuernotverordnung erstreckt sich aber nicht auf alle Rechtsverhältnisse, sondern nur auf die in den §§ 1 Abs. 2 und 12 bezeichneten Vermögensanlagen, im übrigen ließ sie der Entwicklung der Rechtsprechung, die die Aufwertung bisher auf Grund der Vorschriften des allgemeinen bürgerlichen Rechts, insbesondere des § 242 BGB. für zulässig erklärt hatte, freie Bahn. Hieraus ist klar ersichtlich, was damit gemeint ist, wenn in § 3 die Aufwertung der durch Hypothek gesiechrten, der persönlichen Forderungen „nach allgemeinen Vorschriften" zugelassen wird. Die Aufwertungsschranke (15 Prozent des Goldmarkbetrages) soll für diese Ansprüche nicht gelten, sie sollen vielmehr, wie die von der Verordnung überhaupt nicht erfaßten Ansprüche, nach allgemeinen Vorschriften aufgewertet werden, und nur, wenn diese keine höhere oder geringere Aufwertung als eine solche von 15 Prozent des Goldmarkbetrages rechtfertigen, soll dieser Normalsatz auch für sie gelten.

Aus der Dritten Steuernotverordnung läßt sich hiernach eine Beschränkung der Aufwertung der persönlichen Forderungen auf 100 Prozent des Goldmarkbetrages nicht herleiten. Es ist aber weiter zu untersuchen, ob etwa „die allgemeinen Vorschriften", in dem erörterten Sinne verstanden, eine Aufwertung über 100 Prozent des Goldmarkbetrages verbieten. Diese Frage ist unbedenklich zu v e r n e i n e n. Es ist zunächst einmal festzustellen, daß die Aufwertung nach Goldmark dasselbe bedeutet wie die Aufwertung nach dem Dollar, denn die Goldmark ist nur eine abgekürzte Bezeichnung für $^{10}/_{42}$ Dollar. Erst die 1. Durchführungsverordnung zur Dritten Steuernotverordnung vom 1. Mai 1924 stellt die Goldmark $^{1}/_{2790}$ Kilo Feingold gleich. Betrachtet man die Aufwertungsrechtsprechung, so zeigt sich, daß die Gerichte nach den verschiedensten Gesichtspunkten aufgewertet haben, es sind außer dem Dollar die Indizes, insbesondere der Lebenshaltungsindex und der Großhandelsindex, das Goldzollaufgeld, der Umrechnungssatz des Reichsfinanzministers, die Z e i l e r schen Umwertungszahlen, die Entwicklung der Löhne und Gehälter u. a. zugrunde gelegt worden. In der ersten Zeit der Aufwertungsrechtsprechung ist der Dollar keineswegs überwiegend verwendet worden, erst als sich die Wirtschaft etwa von der Mitte des Jahres 1923 ab auf die Goldmark = $^{10}/_{42}$ Dollar umstellte, griff die Aufwertung nach dem Dollar immer mehr um sich und wurde nun auch für die früheren Jahre, in denen der Stand des Dollars für die inländische Bewertung der Mark noch ohne ausschlaggebende Bedeutung war, angewendet. Gegen diese mechanische Verwendung des Dollarkurses, die den inlnädischen Verhältnissen nicht gerecht wird, ist wiederholt Widerspruch erhoben worden. Trotzdem hat die Reichsregierung in der Dritten Steuernotverordnung zu diesem Umrechnungsmaßstabe gegriffen. Daß die Umrechnung nach Dollargoldmark zu höchst unbilligen Ergebnissen führt, veranschaulicht folgendes Beispiel: Am 9. Februar 1920 stand der Dollar 103,75 M., am 21. Juni 1920, nach vier Monaten, 33,25 M. Eine Forderung von 100 000 M., entstanden am 9. Februar, würde demnach einen Goldwert von 4000 Goldmark, entstanden am 21. Juni 1920, einen solchen von 12 500 Goldmark haben, und das, obwohl in dieser Zeit sämtliche Lebenshaltungsindizes gestiegen waren. Es würde also ein Hypothekengläubiger, der am 9. Februar 1920 der Kaufkraft nach besseres Geld hingegeben hat, nur den dritten Teil des Goldmarkbetrages erhalten, den ein anderer Hypothekengläubiger bekommt, der vier Monate später schlechteres Geld hingegeben hat. Der rein börsentechnisch entstandene und mehrmals von der Reichsregierung künstlich gestützte Dollar ist eben für die Jahre 1919—1922 kein zuverlässiger Maßstab für die inländische Bewertung der Mark. Eine Vergleichung der Dollarkurse mit der Entwicklung der inländischen Entwertung der Mark, gemessen an den Indizes und der Steigerung der Löhne und Gehälter, zeigt dies mit völliger Klarheit. Besonders deutlich tritt es auch bei den Verkaufspreisen für Grundstücke, insbesondere ländlich und gewerblich benutzte, in Erscheinung, solche sind in den Jahren 1919—1922 vielfach zu Preisen verkauft worden, die, in Dollargoldmark umgerechnet, nur einen ganz geringen Bruchteil des jetzigen Wertes der Grundstücke ausmachen. Die Umrechnung nach dem Dollar muß nun freilich, soweit es sich um die Hypothek, die dingliche Forderung, handelt, hingenommen werden, dagegen liegt kein Anlaß vor, den gleichen Maßstab, der, wie gezeigt, zu den größten Unbilligkeiten führt, auch bei den persönlichen Forderungen anzuwenden; hier gilt es vielmehr, eine zuverlässigere und gerechtere Grundlage für die Aufwertung zu finden. Eine solche hat das Reichsgericht in dem Urteil vom 28. November 1923 gewiesen. Von einer Aufwertung der durch Hypothek gesicherten Forderung nach dem Dollarkurse ist in dieser Entscheidung nirgends die Rede, ebensowenig wie in früheren, die sich mit der gleichen Frage beschäftigen. Das Reichsgericht bezeichnet als den Gesichtspunkt, der bei der Entscheidung über die Aufwertung hauptsächlich von Bedeutung ist, den gesteigerten Wert des Grundstücks. Diese ausschlaggebende Berücksichtigung des Grundstückswertes findet ihre Rechtfertigung in der engen Beziehung zwischen der Hypothek und dem Grundstückswerte, die dazu führt, daß man von einer Teilung des Grundstückseigentums zwischen dem Eigentümer und dem Hypothekengläubiger spricht, daß man den Hypothekengläubiger wirtschaftsrechtlich an dem Werte des Grundstücks als beteiligt ansieht. Dieser Gesichtspunkt kann natürlich, soweit es sich um die Aufwertung der durch Hypothek gesicherten F o r d e r u n g handelt, nur in dem Falle gelten, daß der persönliche Schuldner noch der Eigentümer des Grundstücks ist. In solchen Fällen wird sich die Aufwertung, wenn es sich um eine Restkaufgeldforderung handelt, nach folgenden Grundsätzen vollziehen müssen:

M a n w i r d i n d e r R e g e l d a v o n a u s g e h e n k ö n n e n, d a ß d e r m i t d e m E r w e r b e r v e r e i n b a r t e K a u f p r e i s d e m d a m a l i g e n W e r t e d e s G r u n d s t ü c k s e n t s p r o c h e n h a t. E s i s t w e i t e r f e s t z u s t e l l e n, w e l c h e n W e r t d a s G r u n d s t ü c k (d i e W i r t s c h a f t a l s e i n e i n h e i t l i c h e s G a n z e s m i t d e m ü b e r n o m m e n e n Z u b e h ö r u n d I n v e n t a r) h a t, w o b e i e t w a i g e N e u a n s c h a f f u n g e n u n d V e r b e s s e r u n g e n, d i e i n z w i s c h e n v o r g e n o m m e n s i n d, i n A b z u g z u b r i n g e n s i n d. D e r s e l b e B r u c h t e i l d e s W e r t e s, d e n

die Restkaufgeldforderung im Verhältnisse zum Werte des Grundstücks darstellte, ist vom jetzigen Werte des Grundstücks zu berechnen. Diese Summe stellt den Normalberag der Aufwertung oder wenigstens den Ausgangspunkt für die Berechnung des Aufwertungsbetrages dar. Ob ein Überschreiten dieses Satzes in Frage kommen kann, z. B. wenn nachweislich in der Inflationszeit, als noch ein zuverlässiger Maßstab für die inländische Bewertung der Mark fehlte, zu billig verkauft ist, kann hier unerörtert bleiben; dagegen wird es in vielen Fällen geboten sein, unter diesen Satz hinunterzugehen. Von besonderer Bedeutung werden bei der Berechnung des Aufwertungsbetrages die Art des Grundstücks (städtisches, ländliches oder gewerblich benutztes), der Einfluß der Wohnungszwangswirtschaft und die erhöhte steuerliche Belastung der Grundstücke sein. Es sind weiter die persönlichen Verhältnisse der Parteien, insbesondere ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu berücksichtigen."

Der Beschluß ist von großer Tragweite. Da das Kammergericht die Beschwerdeinstanz für alle preußischen Aufwertungsstellen ist, ist der Beschluß für ganz Preußen maßgebend, solange nicht das Reichsgericht anders entschieden hat. Eine Entscheidung des Reichsgerichts ist aber erst möglich, wenn ein anderes, nichtpreußisches Oberlandesgericht von der Ansicht des Kammergerichts abweichen möchte und deshalb die Sache dem Reichsgericht zur Entscheidung vorlegt.

Zu beachten ist jedoch, daß sich gemäß § 7 der Ersten Durchführungsverordnung vom 1. Mai 1924 der Beschluß nur bezieht auf solche Restkaufgeldforderungen, die nach dem 31. Dezember 1918 begründet sind. Ältere Restkaufgeldhypotheken können, auch was die persönliche Forderung anlangt, nur bis zu 15 Prozent des Goldmarkbetrages aufgewertet werden.

Bemerkenswert ist übrigens, daß das **Reichsgericht** in einem Urteile vom 17. Dezember 1924 (V 689/23) ausgesprochen hat, daß nur der **vertragsmäßig bedungene Kaufpreis** aufgewertet werden können, auch wenn er erheblich unter dem Werte des Grundstücks liegt. Es handelte sich um eine Klage, mit der die Auflassung eines am 20. April 1920 verkauften Grundstücks Zug um Zug gegen Zahlung des Kaufpreises von 9000 M. — dem damals vereinbarten Preis — verlangt wurde. Die Revision beschwerte sich darüber, daß dieser infolge des Währungsverfalls völlig entwertete Betrag kein ernsthaftes Entgelt für das Grundstück mehr darstelle und deshalb aufzuwerten sei. Dem trat das Reichsgericht bei mit folgenden Ausführungen:

„Nachdem der Wert der Papiermark, gemessen an der Goldmark, gegenüber der Zeit des Vertragsschlusses zur Zeit der letzten Berufungsverhandlung (10. Juli 1923) auf etwa ein Dreitausendstel zurückgegangen war, durfte das Berufungsgericht an dieser Veränderung bei der Festsetzung des Kaufpreises im Urteil nicht vorübergehen. Vielmehr war nach den in der Rechtsprechung des Reichsgerichts feststehenden Grundsätzen (RGZ. Bd. 106 S. 7; Bd. 107 S. 127, 128, 186; Bd. 108 S. 75 u. a.) gemäß § 242 BGB. der als Gegenwert für das Grundstück angemessene Betrag zu bestimmen. Dabei ist grundsätzlich vom Vertragsinhalt auszugehen, — dies insbesondere auch in dem Sinne, daß der vertragsmäßig bedungene Kaufpreis aufzuwerten ist: liegt dieser erheblich unter dem Werte des Grundstücks, so muß dies dem Käufer bei der Aufwertung zugute kommen wie im gegenteiligen Falle dem Verkäufer. Der aufgewertete Kaufpreis muß im einen Falle entsprechend niedriger, im anderen entsprechend höher ausfallen (vgl. Urteil vom 24. September 1924 — V 572/23; Urteil vom 12. November 1924 — V 55/24, — zum Abdruck in der Sammlung bestimmt). Im übrigen wird das Berufungsgericht unter Berücksichtigung aller Umstände des Falles die beiderseitigen Interessen gegen einander abzuwägen und einen billigen Ausgleich zu suchen haben."

Die Gesamtabschreibung bei der Einkommensteuer.

Von Rechtsanwalt Dr. Erler, Oberregierungsrat a. D., Weimar.

I.

In der Steuerrechtsprechung der ersten Nachkriegsjahre nahm die Frage der Gesamtabschreibung einen breiten Raum ein. Nicht weniger als elf Erkenntnisse des Reichsfinanzhofs (vgl. die Aufzählung bei Lion, das Bilanzsteuerrecht S. 182 ff.) beschäftigen sich hiermit. Die fortschreitende Inflation brachte diese Rechtsprechung zum Versiegen. Leicht erklärlich! Denn die Gesamtabschreibung sollte doch dazu dienen, eine buchmäßige Überbewertung der Bilanzaktiva zu paralysieren. Die Bilanzen der Jahre 1922 und 1923 wiesen aber keine Über-, sondern nur Unterbewertungen auf. Der Frage der Gesamtabschreibung war damit jedes praktische Interesse genommen. Die Rechtsprechung schien erloschen. Da wird urplötzlich das Problem durch ein Urteil des sechsten Senats des Reichsfinanzhofs vom 15. Oktober 1924 erneut aufgerollt. Eine bahnbrechende Entscheidung! Bahnbrechend, weil sie zum ersten Male das Problem von der einkommensteuerrechtlichen Seite beleuchtet.

II.

Was versteht man unter Gesamtabschreibung?*)

Die Lehre von der Gesamtabschreibung beruht darauf, daß in vielen Fällen die Summe der bilanzierten Einzelwerte sich nicht mit deren Gesamtwerte decken; denn bei der Bilanzierung werden häufig die Einzelwerte nach dem Werte angesetzt, der ihnen als Einzelsachen betrachtet, zukommt. Dies ist auch kaum anders möglich, da ohne voraufgegangene Einzelbewertung eine Gesamtbewertung nicht angängig ist. So hat denn auch bereits das preußische Oberverwaltungsgericht bei einer Ergänzungssteuersache (PrOVG. i. St. Bd. V S. 112) entschieden: „Der gemeine Wert des gewerblichen Anlage- und Betriebskapitals ist der Verkaufswert. Derselbe ist für die Gesamtheit des Anlage- und Betriebskapitals zu ermitteln, so daß die einzelnen Bestandteile nur als Rechnungsfaktoren in Betracht kommen. Ohne eine zuverlässige Feststellung der einzelnen Bestandteile ist jedoch eine Ermittlung des Gesamtwerts untunlich." Der Grundsatz, den das preußische Oberverwaltungsgericht aufgestellt hat, gilt auch heute noch und zwar zunächst für Vermögensteuern; denn nach § 137 Abs. 2 AO. ist „jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten und ihr Wert im ganzen festzustellen". Es müssen also bei der Bewertung der Gesamtheit die Einzelteile vorweg bewertet werden. Die Gesamtabschreibung ist die Reduktion des Wertes, der den Gegenständen eines Unternehmens als Einzelnen zukommt, auf den Wert, der diesen Gegenständen als Teilen einer Gesamtheit zukommt. Vorausgesetzt wird also, daß die ersteren Werte addiert den letzte-

*) Vgl. hierzu Erler, „Der Geschäftsgewinn nach dem Einkommensteuergesetz" 2. Aufl. S. 58; ferner Erler-Koppe, „Einkommensteuergesetz", 4. Aufl. S. 395 ff.

ren Wert übersteigen. Es ist aber auch das Gegenteil, wenn es auch selten vorkommen mag, möglich: Der Gesamtwert ist höher als der addierte Wert der Teile. Dann könnte man von einer Gesamtaufwertung sprechen.

III.

Ob und gegebenenfalls in welchem Umfange eine Gesamtabschreibung bei der Einkommensteuer zulässig ist, gehört zu den umstrittensten Kapiteln des Steuerrechts. Der Reichsfinanzhof hat in einer Reihe Entscheidungen die Gesamtabschreibung bei Ertragsteuern für zulässig erklärt. Hieraus hat man gefolgert, daß diese Art der Abschreibung auch im Einkommensteuerrechte vorgesehen sei (vgl. Erler, Der Geschäftsgewinn nach dem Einkommensteuergesetze a. a. O., ferner Erler-Koppe, Einkommensteuergesetz a. a. O.). Lion a. a. O. hat sich auf den entgegengesetzten Standpunkt gestellt; er hält die Gesamtabschreibung nur bei Vermögensteuern, nicht bei der Einkommensteuer für gegeben. In der Entscheidung vom 15. Oktober 1924 hat sich der Reichsfinanzhof mit folgender Begründung gegen die Möglichkeit einer Abschreibung auf den Gesamtwert eines Unternehmens als einer wirtschaftlichen Einheit ausgesprochen.

„Bei der Ermittlung des Geschäftsgewinns nach § 33 des EinkStG. wird nicht der Wert des Unternehmens als einer wirtschaftlichen Einheit festgestellt, und dieser Wert dem Werte des Gesamtunternehmens zu Beginn des Geschäftsjahres gegenübergestellt, sondern es ist eine Bewertung der einzelnen dem Unternehmen gewidmeten Gegenstände oder doch von Gruppen solcher Gegenstände vorzunehmen. Das ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut der §§ 33, 33 a des EinkStG., sondern folgt, soweit buchführende Kaufleute — zu denen die Beschwerdeführerin gehört — in Frage kommen, auch aus der Bezugnahme auf die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs (§ 33 Abs. 2), die für die Bilanzierung eine Bewertung nicht des Gesamtunternehmens, sondern der einzelnen Teile des Betriebsvermögens vorsehen. Eine Abschreibung auf das Gesamtunternehmen in dem Sinne, daß der Gesamtwert des Unternehmens als einer wirtschaftlichen Einheit durch ein Wertberichtigungskonto auf das richtige Maß zurückgeführt wird, kann also bei der Einkommensteuer jedenfalls nicht in Betracht kommen."

Diese Begründung ist an sich zutreffend. Eine Ermittlung des Gesamtwerts eines Unternehmens als einer wirtschaftlichen Einheit muß bei der Einkommensteuer ausscheiden. Dies ist aber auch gar nicht das Ziel, welches bei der Gesamtabschreibung verfolgt wird. Es handelt sich vielmehr bei der Gesamtabschreibung um eine Gesamtbewertung der bilanzfähigen Aktiva, um eine Zurückschreibung auf den Wert, der den aktivierten Gegenständen, wie es oben ausgedrückt ist, als Teilen einer Gesamtheit zukommt. Dies hat der erste Senat des Reichsfinanzhofs insbesondere in dem Urteil vom 6. Juli 1920 (RFH. 3, 166) mit aller Schärfe ausgesprochen. Die gleiche Auffassung kommt in dem Buche des Verfassers über den Geschäftsgewinn nach dem Einkommensteuergesetze zum Ausdruck. Es heißt daselbst auf Seite 60:

„Zu warnen ist vor der Auffassung, als ob es Zweck der Gesamtabschreibung wäre, den Gesamtwert des Unternehmens bilanzmäßig zur Darstellung zu bringen. Es kann sich vielmehr immer nur darum handeln, den Gesamtwert der Bilanzaktiva festzustellen. Deshalb muß beispielsweise bei der Wertfeststellung der Firmenwert, soweit er nicht bilanzfähig und nicht in die Bilanz aufgenommen ist, außer acht bleiben (vgl. auch RFH. 3, 170). Es muß in diesem Fall festgestellt werden, welcher Preis im Falle einer Veräußerung auf den immateriellen Firmenwert zu rechnen ist, eine Feststellung, die sich im allgemeinen nur im Wege der Schätzung treffen läßt. Der so gefundene Betrag darf bei der Ermittlung des Gesamtwerts der Bilanzaktiva nicht berücksichtigt werden. Es muß also immer, wenn eine Abschreibung zugelassen werden soll, die Summe der Aktiven in der Bilanz den ihnen als Bestandteil des Unternehmens zukommenden Wert übersteigen. Verluste an in der Bilanz überhaupt nicht als Aktiva berücksichtigten Werten dürfen nicht durch Abschreibungen am Gesamtwert des Unternehmens in die Bilanz hereingebracht werden (RFH. a. a. O.). Deshalb sind beispielsweise auch Abschreibungen auf Aktivposten, die bis auf 1 Mark abgeschrieben sind, nicht zulässig."

Es ist nun besonders bemerkenswert, daß der Reichsfinanzhof in dem Urteile vom 15. Oktober 1924 eine Gesamtabschreibung, wie der Begriff hier verstanden wird, sehr wohl zuläßt. Die bemerkenswerten Ausführungen hierüber lauten:

„Trotzdem ist aber das angeführte Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht ohne Bedeutung. Denn wenn sie sagt, daß sie bei einer Veräußerung ihres ganzen Unternehmens weniger erzielen würde als der Buchwert beträgt, daß mit anderen Worten die Summe ihrer Bilanzaktiven abzüglich der Summe der Passiven den Verkaufswert des ganzen Unternehmens übersteigt, so bedeutet das nichts anderes, als daß die einzelnen Gegenstände ihres Betriebsvermögens nicht mit den richtigen Werten in die Bilanz eingesetzt sind. Nach § 33 a des EinkStG. ist einzusetzen der Anschaffungs- oder Herstellungspreis oder der niedrigere gemeine Wert. Der gemeine Wert eines Gegenstandes des Betriebsvermögens ist zwar sein Verkaufspreis (§ 138 der AO.), jedoch bemessen unter Berücksichtigung des Umstandes, daß er dem Betriebe des Unternehmens dient. Die Gesamtlage des Unternehmens, sein Wert als Ganzes, der sich in dem Verkaufspreis des Gesamtunternehmens ausdrückt, wirkt also auf die Bewertung der einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens zurück, und wenn die Summe der Aktiven abzüglich der Passiven den Verkaufswert des Gesamtunternehmens übersteigt, so zeigt das, daß einzelne oder alle Ansätze der Bilanz falsch sind. Diese unrichtige Bewertung könnte durch Richtigstellung der einzelnen Bilanzansätze beseitigt werden. Es steht aber auch für die Einkommensteuer nichts dem Verfahren entgegen, die Richtigstellung der Bilanzwerte durch ein gemeinsames Wertberichtigungskonto herbeizuführen. Denn, wenn auch für die Einkommensteuer die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens für sich zu bewerten sind, so schließt das doch nicht aus, daß eine Berichtigung der einzelnen eingesetzten Werte mit Hilfe eines gemeinsamen Passivkontos erfolgt."

Der Reichsfinanzhof läßt also eine Berichtigung des Wertes der Aktiven mit Rücksicht auf ihre Eigenschaft als Bestandteile des Gesamtunternehmens zu. Das ist gerade das, was man bisher als Gesamtabschreibung bezeichnet hatte. Es handelt sich hier um nichts anderes, als um eine Abschreibung der einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens auf den wirklichen gemeinen Wert. Nun sieht allerdings das Einkommensteuergesetz vor, daß unter gewissen Voraussetzungen nicht der gemeine Wert, sondern der Anschaffungs- oder Herstellungspreis maßgebend ist. Das Urteil setzt sich mit der Möglichkeit einer Bewertung nach dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis nach dem mir vorliegenden Auszug nicht auseinander. Da eine Gesamtabschreibung nur den Zweck haben kann, eine unrichtige Be-

wertung von Aktiven zu berichtigen, eine solche unrichtige Bewertung aber nicht gegeben ist, wenn ein Gegenstand dem Gesetz entsprechend mit dem Anschaffungspreis in die Bilanz eingestellt ist, könnte in einem solchen Falle auf den fraglichen Gegenstand nichts abgeschrieben werden. Nun wird zwar im allgemeinen, wenn überhaupt eine Gesamtabschreibung zulässig ist, der gemeine Wert der einzelnen Gegenstände niedriger sein als ihr Anschaffungs- oder Herstellungspreis. Möglich ist aber auch das Gegenteil. In einem solchen Falle müßte — rein theoretisch betrachtet — der Anschaffungs- oder Herstellungspreis zugrunde gelegt werden. Praktisch wird man diesen Schwierigkeiten wohl aus dem Wege gehen, indem man nicht die Ansätze auf der Aktivseite der Bilanz korrigiert, sondern ein Gesamtbewertungskonto auf der Passivseite der Bilanz einfügt.

Das Urteil des Reichsfinanzhofs hatte die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1924 zum Gegenstand. Eine weit größere praktische Bedeutung wird diesem Urteil aber für künftige Veranlagungen zukommen. Wie sehr die seit der Stabilisierung der Mark eingetretene Finanzkalamität eine Senkung der Verkaufspreise gewerblicher Unternehmungen herbeigeführt hat, ist allgemein bekannt. Der Geldmangel, oftmals sowohl auf Seiten des Käufers als auch des Verkäufers, hat preisdrückend gewirkt. Ich kann mir denken, daß die auf den 31. Dezember 1924 aufzustellenden Bilanzen recht oft eine Korrektur erheischen werden, weil der Buchwert der Aktiven ihren Gesamtwert in dem oben erörterten Sinne übersteigt. Hier eröffnen sich für den Steuerpflichtigen ungeahnte Möglichkeiten. Kann er die Abschreibung auf den Gesamtwert etwa noch in der Bilanz vom 31. Dezember 1925 nachholen? Das wird nach dem gegenwärtigen Einkommensteuergesetze zu bejahen sein; freilich wird dann, wenn bereits am 1. Januar 1925 eine in der Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigte Entwertung vorhanden war, auch die Eröffnungsbilanz entsprechend dem am Anfang des Geschäftsjahres vorhandenen Gesamtwert berichtigt werden müssen. Nur die innerhalb eines Geschäftsjahres eingetretene Entwertung darf gewinnmindernd in die Erscheinung treten.

Industriebelastung und landwirtschaftliche Nebenbetriebe.

Von Bankdirektor Dr. Müller, Wormditt.

Das Gesetz über die Industriebelastung (Industriebelastungsgesetz) vom 30. August 1924 schließt in seinem § 2 bei der Auslegung des Begriffes der industriellen oder gewerblichen Betriebe im Sinne dieses Gesetzes die Landwirtschaft ausdrücklich aus, und entsprechend stellt auch das Aufbringungsgesetz die Unternehmer von landwirtschaftlichen Betrieben von der Aufbringungspflicht frei. Darüber hinaus werden aber auch Nebenbetriebe landwirtschaftlichen Charakters, selbst wenn sie zu industriellen und gewerblichen Betrieben gehören, für nicht aufbringungspflichtig erklärt (Aufbringungsgesetz § 2 Abs. 1 Satz 2).

Durch die erste Durchführungsbestimmung zum Industriebelastungsgesetz wird diese Sonderstellung der landwirtschaftlichen Nebenbetriebe noch besonders betont; denn in § 2 wird dort der allgemeine Grundsatz aufgestellt, daß Nebenbetriebe auch dann mitbelastet sind, wenn diese für sich allein zu den nichtbelasteten Betrieben gehören würden, sofern nur der Hauptbetrieb nach den Bestimmungen des Industriebelastungsgesetzes belastet ist — mit Ausnahme jedoch der Nebenbetriebe landwirtschaftlichen Charakters!

Durch diese Ausnahmestellung der landwirtschaftlichen Nebenbetriebe im Industriebelastungs- bzw. Aufbringungsgesetz gewinnt eine Frage wieder an Bedeutung, die im Herbst 1923 anläßlich der Erhebung der Landabgabe Finanzämter und Steuerpflichtige gleichermaßen beschäftigte, nämlich die Frage, ob landwirtschaftliche Nebenbetriebe ohne Unterschied von der steuerlichen Belastung freizustellen seien. Für die Landabgabe wurde eine Klärung durch den Erlaß des Reichsfinanzministers vom 10. September 1923 (III C 10 660) erreicht, wonach für die Entscheidung über die Heranziehung einer mit einem selbständigen gewerblichen Betriebe vereinigten Landwirtschaft zur Landabgabe die Selbständigkeit des landwirtschaftlichen Betriebes den Ausschlag geben sollte. Der landwirtschaftliche Nebenbetrieb konnte also trotz seines dem eigentlichen Unternehmen untergeordneten Charakters nur dann von der Landabgabe freigestellt werden, wenn ihm das Merkmal der Selbständigkeit fehlte.

Diese Entscheidung kann aber für die Belastung der landwirtschaftlichen Nebenbetriebe nach dem Industriebelastungs- oder Aufbringungsgesetz nicht maßgebend sein, da hier ganz andere Voraussetzungen vorliegen als bei der Landabgabe. Der angezogene Erlaß des Reichsfinanzministers vom 10. September 1923 bezweckte lediglich, eine Auslegung zu geben, welche die Doppelbesteuerung eines als landwirtschaftliche Einheit anzusprechenden Betriebes durch Heranziehung zur Arbeitgeberabgabe und zur Landabgabe verhinderte und je nach dem Überwiegen des landwirtschaftlichen oder gewerblichen bzw. industriellen Charakter des Unternehmens dieses der Landabgabe oder der Arbeitgeberabgabe unterwarf.

Selbst wenn man außer acht läßt, daß der vorerwähnte ministerielle Erlaß ausschließlich auf die Landabgabe zugeschnitten ist und schon deshalb nicht ohne weiteres für das Industriebelastungsgesetz Geltung haben kann, ist folgendes zu sagen:

Aus der uneingeschränkten und ausdrücklichen Freistellung der landwirtschaftlichen Nebenbetriebe im Gesetz selbst sowie in der Ersten Durchführungsbestimmung muß gefolgert werden, daß eine Unterscheidung in selbständige oder unselbständige Nebenbetriebe nicht im Willen des Gesetzgebers gelegen habe. Denn nachdem die Beurteilung dieser Frage bereits bei der Landabgabe zu Schwierigkeiten geführt hatte, die erst im Wege eines Erlasses beseitigt werden mußten, sollte m. E. für die Industriebelastung jede Unklarheit von vornherein durch Aufnahme einer entsprechenden Sonderbestimmung in das Gesetz ausgeschaltet werden. Da hierbei irgendeine Einschränkung nicht gemacht wurde, müssen nunmehr auch alle landwirtschaftlichen Nebenbetriebe ausnahmslos und ohne Unterschied freigestellt werden.

Es ist daher auch unerheblich, ob etwa die Landwirtschaft in der Vermögensteuerveranlagung für 1924 zum Betriebsvermögen des gewerblichen oder industriellen Unternehmens mit einbezogen und der Bescheid rechtskräftig geworden ist oder nicht, sofern man nur überhaupt von einem landwirtschaftlichen Nebenbetriebe sprechen kann. Dies dürfte dann nicht der Fall sein, wenn die Bindung zwischen Landwirtschaft und Gewerbebetrieb eine derartig enge ist, daß nicht mehr in Haupt- und Nebenbetrieb unterschieden werden kann, sondern das Ganze eine untrennbare wirtschaftliche Einheit bildet, wie dies beispielsweise bei kleinen und mittleren Brauereien der Provinz vielfach der Fall ist. Derartige Betriebe müssen dann aber natür-

lich bei einer Neuregelung der Rentenbankschuld, die ja nach den bisherigen Pressenotizen künftighin nur noch rein landwirtschaftliche Unternehmen betreffen soll, von dieser Belastung befreit werden.

Industriebelastung und Handel.

Von Regierungsassessor Dr. Dürschke, Breslau.

Die Frage, ob ein Handelsbetrieb der Belastung auf Grund des Gesetzes über die Industriebelastung vom 30. August 1924 unterliegt, bereitet im Einzelfall nicht geringe Schwierigkeiten, die um so größer sind, als für umfangreiche Ermittlungen tatsächlicher Natur die Zeit fehlt und die Entscheidung, zumal im Hinblick auf § 2 Abs. 3 der Ersten Durchführungsbestimmungen zum Gesetz über die Industriebelastung für zahlreiche Unternehmer besonders folgenschwer ist. Das Gesetz selbst befaßt sich mit den Handelsbetrieben nur insoweit, als es im § 2 gelegentlich der Legaldefinition des Begriffs „industrieller oder gewerblicher Betrieb" diejenigen Betriebe ausnimmt, die ausschließlich das Bank-, Versicherungs-, Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbe oder den Handel zum Gegenstand haben. Dieselbe Bestimmung kehrt im § 1 Abs. 3 d der Ersten Durchführungsbestimmungen wieder. Nun sagt jedoch § 2 Abs. 3 a. a. O., daß, sofern der Hauptbetrieb den Handel zum Gegenstande hat und ein Nebenbetrieb besteht, der für sich allein zu den belasteten Betrieben gehören würde, der ganze Betrieb zu belasten sei. Es bestehen also folgende zwei Sätze:

1. Reiner Handelsbetrieb ist frei von Industriebelastung.
2. Handelsbetrieb mit Nebenbetrieb belastungspflichtiger Natur unterwirft den Gesamtbetrieb der Belastung.

Wie steht es nun mit der Belastungspflicht derjenigen Handelsbetriebe, die nicht ausschließliche Handelsbetriebe sind, aber auch keinen der Belastung an sich unterliegenden Nebenbetrieb haben? Aus § 2 Abs. 3 der Ersten Durchführungsbestimmungen ist nicht zu entnehmen, daß hier der einzige Fall gegeben ist, wo ein Handelsbetrieb zu belasten ist. Dies stünde im Widerspruch mit dem Gedanken, daß Handelsbetriebe nur dann belastungsfrei sind, wenn es sich um a u s s c h l i e ß l i c h e Handelsbetriebe handelt. § 2 Abs. 3 a. a. O. enthält auch keine Ausnahmebestimmung von der Regel; er enthält nur eine der Hervorhebung wohl nicht einmal unbedingt bedürftige Ausnahme zu § 2 Abs. 2 a. a. O., demzufolge die Belastungsfreiheit des Hauptbetriebes die Mitbefreiung des Nebenbetriebes zur Folge hat. Ich sage, die Hervorhebung wäre nicht unbedingt nötig gewesen, nämlich im Hinblick darauf, daß ein Handelsbetrieb, der einen an sich belastungspflichtigen Betrieb als Nebenbetrieb hat, eben nicht mehr als reiner Handelsbetrieb anzusprechen und demnach insgesamt zu belasten ist. Steht sonach die Belastungsfähigkeit eines Handelsbetriebes ohne festgestellten belastungsfähigen Nebenbetrieb mit Gesetz und Ersten Durchführungsbestimmungen nicht im Widerspruch, so bleibt übrig diejenige Zwischenstufe — nur um eine solche kann es sich handeln — zwischen reinem Handelsbetrieb und einem solchen in Verbindung mit seiner Natur nach belastungsfähigem Nebenbetrieb festzustellen, die die Belastung des betreffenden Handelsbetriebes nach sich zieht. Der Erlaß des Herrn Reichsministers der Finanzen vom 4. November 1924 — III D 9400 — unterscheidet S. 5 ff. reine Handelsbetriebe, ferner solche, in deren Rahmen auch eine andersgeartete, jedoch bloße Hilfstätigkeit darstellende Tätigkeit für den Hauptbetrieb vorgenommen wird, Handelsbetriebe mit unselbständigen Bestandteilen, endlich Handelsbetrieb mit Nebenbetrieb.

Erstere sind belastungsfrei, letztere nicht. Wenn also z. B. ein Möbelhändler in seinem Betrieb einen Beizer beschäftigt, der etwaige Schäden zu beseitigen hat, die sonst einen Verkauf des betreffenden Möbelstückes verhindern würden, oder besonderen Wünschen des Käufers hinsichtlich des zu kaufenden Gegenstandes Rechnung tragen soll, so wird diese Bearbeitungstätigkeit konsumiert von dem Handelszweck des Unternehmens. Dieser Zweck ist der a l l e i n i g e Zweck des Unternehmens. Die vorkommende Bearbeitung ist zur Erfüllung des Handelszwecks erforderlich. Die Bearbeitung ist daher Bestandteil des Handelsbetriebes ohne eigene Existenz, unselbständiger Natur und in Beziehung zum Ganzen gleichzeitig wesentlicher Bestandteil desselben, da das Ganze desselben zur Erfüllung seines Zweckes nicht wohl entraten könnte.

Anders dagegen, sobald die Bearbeitung über das vorbezeichnete Maß hinausgeht. Beschäftigt der Möbelhändler z. B. einige Handwerker damit, ihm übertragene Reparaturen oder Abänderungen an fremden, nicht von ihm bezogenen Sachen vorzunehmen, so liegt begrifflich nicht mehr ausschließlich Handelsbetrieb vor. Der Betrieb unterliegt daher grundsätzlich der Belastung. Hiernach würde ein sehr großer Teil sämtlicher Handelsbetriebe belastungspflichtig werden. Es genügt, darauf hinzuweisen, daß z. B. Wäschegeschäfte, Putz- und Modesalons, Bildergeschäfte, Weinhandlungen usw. durchweg neben dem reinen Handel in verschieden großem Maße selbst herstellend tätig werden. (Anfertigung von Wäsche durch Heimarbeiter, Garnieren und Umarbeiten von Hüten, Rahmen von Bildern, Anfertigung von Kopien, Radierungen, bezüglich der Weinhandlungen Herstellung von Spirituosen usw.) In solchen Fällen wird nun zweckmäßig zunächst darauf abzustellen sein, ob dieser Zweig der Tätigkeit nach Maßgabe der im Erlaß III D 9400 S. 5 ff. angegebenen Merkmale zur Feststellung eines Nebenbetriebes führt. Dies wird zumal dann der Fall sein, wenn ein 10% des gesamten Betriebsvermögens übersteigendes, der Be- oder Verarbeitung gewidmetes Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist. Kann diese Feststellung getroffen werden, so ist der gesamte Betrieb zu belasten. Wird jedoch das Vorhandensein eines Nebenbetriebes verneint, hingegen festgestellt, daß eine über den bloßen Handelsbetrieb hinausgehende eigene Tätigkeit, die übrigens auch vertragsmäßig durch Dritte ausgeführt werden kann, vorliegt, so genügt diese Feststellung gleichfalls. Man könnte hier vielleicht im Gegensatz zu dem unselbständigen oder wesentlichen von einem mehr selbständigen oder unwesentlichen Bestandteil sprechen, während der Nebenbetrieb, um bei der Ausdrucksweise des BGB. zu verbleiben, am ehesten etwa mit Zubehör des eigentlichen Betriebes zu vergleichen wäre.

Danach wird in jedem Falle, wo ein unselbständiger Bestandteil verneint wird, aber Be- oder Verarbeitung vorliegt, eine alternaitve Feststellung auf selbständigen unwesentlichen Bestandteil oder Nebenbetrieb zu treffen sein. Bei der Flüssigkeit der Grenzen dürften aber auch im ersteren Falle ähnlich wie beim Nebenbetrieb gewisse Normen als Richtschnur für die Belastungsfrage unentbehrlich sein. Hierfür kommt der Umsatz aus Herstellungstätigkeit in Frage, wie bei der Untersuchung auf Nebenbetrieb das Vermögen. Aus dem Zweck des Industriebelastungsgesetzes ist dabei zu entnehmen, daß nur ein erheblicher, aus Be- oder Verarbeitung erzielter Umsatz beachtlich erscheint. (Vgl. Erlaß III D 11 400, B 1 Abs. 2 vom 9. 12. 24.)

Erheblichkeit ist zu bejahen, wenn etwa 20 bis 25% des Gesamtumsatzes auf den aus Be- oder Verarbeitung erzielten Umsatz entfallen. Maßgebender Stichtag ist der 31. Dezember 1923.

Beitrag zur Frage des gewerblichen Betriebsvermögens.

Von Oberregierungsrat Dr. Mohler, Berlin.

Der Reichsfinanzhof hat in einem Urteil vom 1. Juli 1924 (Bd. 14 Seite 127) sich dahin ausgesprochen, daß Vermögen, das zu einem verpachteten Betriebe gehöre, Betriebsvermögen sei und in der Hand des Verpächters der Rentenbankumlage unterliege.

Es erscheint geboten, im Hinblick auf diese Entscheidung auf die Frage des Betriebsvermögens näher einzugehen.

1. Nach § 6 Ziffer 2 VStG. ist Betriebsvermögen (wenn von Land- oder Forstwirtschaft und dem Bergbau abgesehen wird) das dem Betrieb eines Gewerbes dienende Vermögen. Zum Betriebsvermögen gehören alle dem Unternehmen gewidmeten Gegenstände (§ 8 a. a. O.).

In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts wurde der Begriff des Gewerbebetriebes bis jetzt allgemein ausgelegt als eine mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene selbständige, berufsmäßige und erlaubte Arbeitstätigkeit, welche sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (so z. B. Thümen, VStG. § 6 Anm. 15). Ähnlich spricht sich auch eine neuere Entscheidung des Reichsfinanzhofs aus (Bd. 14 S. 143), wo ausgeführt ist, daß zum Begriff des Gewerbebetriebes die berufsmäßige, nach einer gewissen Technik sich vollziehende fortgesetzte Tätigkeit zum Zwecke der Gewinnerzielung gehöre. Von der obigen Begriffsauslegung unterscheidet sich der Standpunkt des Reichsfinanzhofs nur dadurch, daß das Merkmal der Erlaubtheit der Tätigkeit nicht mit aufgenommen ist (s. zu diesem Punkt Entscheidung vom 5. April 1922 III A. 264/21). Wesentlich aber bleibt beiden Begriffsbestimmungen, daß der Betrieb als Tätigkeit aufgefaßt wird. Fuisting, „Die preußischen direkten Steuern" III. Bd. § 1 Anm. 5 spricht von Arbeitstätigkeit und führt hierzu folgendes aus:

„Der Begriff der Arbeit ist hier im weitesten Sinne zu nehmen. Auf ihre Form und Art kommt es nicht an. Die Arbeit kann insbesondere eine körperliche oder geistige sein, von dem Gewerbetreibenden persönlich oder durch andere für ihn tätige Personen oder auf mechanischem Wege geleistet werden. Die Arbeit bildet das unterscheidende Merkmal zwischen einer gewerblichen Tätigkeit und der nichtgewerblichen Nutzung des Vermögens durch Vermietung, Verpachtung, zinsbare Anlegung." (Siehe auch Entscheidung des RG. in ZivS. Bd. 94 S. 162 über die Abgrenzung zwischen gewerblicher und nichtgewerblicher Ausnutzung eines Grundstücks bei Wohnungsvermietung). Auch der Reichsfinanzhof hat in mehreren in Rentenbanksachen ergangenen Entscheidungen der jüngsten Zeit zum Ausdruck gebracht, daß lediglich die Verwaltung und Nutzung eines Grundstücks keinen umlagepflichtigen Betrieb darstelle, da dies sich nicht von der Vermögensverwaltung eines Hausbesitzers unterscheide (s. Bd. 14 S. 143).

2. Nach der bisherigen Auffassung wurde allgemein auch ein verpachteter Gewerbebetrieb nicht als Betriebsvermögen angesehen und zwar ausgehend davon, daß Gewerbetreibender in diesem Fall nur der Pächter und nicht auch der Verpächter sei.

Der Weg, auf dem der Reichsfinanzhof zu dem entgegengesetzten Ergebnis kommt, ergibt sich daraus, daß er einen neuen Begriff des Betriebes aufstellt und denselben definiert als „eine Zusammenfassung verschiedener Gegenstände zu einer wirtschaftlichen Einheit, die sich in Bewegung befindet und lebendig im weitesten Sinne des Wortes ist". Die Auffassung liegt nahe, weil es kaum angeht, von der Verpachtung eines Betriebs (als einer Tätigkeit) zu sprechen. Gegenstand der Pacht ist das Unternehmen als Vermögensinbegriff nicht eine Tätigkeit (s. RG. Ziv. Bd. 70 S. 20).

Es wird sich nun fragen, ob es möglich ist, so vollständig alle in der bisherigen Begriffsbestimmung liegenden subjektiven Merkmale auszuschalten.

In dem vom Reichsfinanzhof entschiedenen Falle hatte die Eigentümerin (eine Gesellschaft) den Betrieb vor der Verpachtung selbst betrieben. Wie aber, wenn dies nicht der Fall ist, wenn z. B. der Privatmann A. ein Haus baut und im Erdgeschoß ein Wirtschaftslokal einrichtet, mit Geräten ausstattet und dann zur Wirtschaftsführung an B. verpachtet, oder wenn ein Beamter C. einen Hotelbetrieb erbt und diesen an D. verpachtet? Sollen A. und C. mit gewerblichen Betriebsvermögen zur Steuer herangezogen werden, trotzdem sie selbst niemals einen Betrieb ausgeübt haben und auch nicht die Absicht haben, dies künftig zu tun? In dem zweiten Fall werden, da ein Betrieb im Sinne der Auslegung des Reichsfinanzhofs ohne weiteres gegeben ist, Bedenken kaum bestehen. Im ersten Fall kommt aber in Betracht, daß der Betrieb bei der Verpachtung an B. noch nicht im Gange war. Trotzdem wird auch hier Betriebsvermögen anzunehmen sein, weil der Betrieb mit dem Augenblick der Geschäftsaufnahme des B. in Bewegung kommt.

Betreffen die erwähnten Fälle nur das Fehlen des subjektiven Begriffsmerkmals der Tätigkeit, so können sich weitere Schwierigkeiten dadurch ergeben, daß im Einzelfall auch das subjektive Merkmal der Absicht auf Gewinnerzielung hereinspielt, z. B. wenn, um bei dem obigen Fall zu bleiben, C. den ererbten Hotelbetrieb an eine Vereinigung verpachtet, der die Absicht der Gewinnerzielung fehlt (die Vereinigung verwendet den Betrieb zur Unterbringung von Mitgliedern). In diesem Fall wird ein Betriebsvermögen des Verpächters kaum angenommen werden können, da ja der Betrieb, wenn er der Vereinigung selbst gehörte, auch nicht als Betriebsvermögen zu behandeln wäre. Man wird sagen müssen, daß die in der bisherigen Auslegung des Begriffs Betrieb enthaltenen subjektiven Voraussetzungen bei dem Pächter vorhanden sein müssen, um bei dem Verpächter Betriebsvermögen annehmen zu können.

Wie läßt sich nun eigentlich die neue Entscheidung des Reichsfinanzhofs mit den gesetzlichen Bestimmungen vereinbaren?

Die Frage, ob die Rentenbankumlage den Betrieb als solchen oder den Betriebsinhaber nach Maßgabe seines Betriebsvermögens belastet, läßt der Reichsfinanzhof dahingestellt, indem er davon ausgeht, daß die Umlagepflicht von dem Vorhandensein eines Betriebes und eines Betriebsvermögens abhängig sei, und daß deshalb die Umlagepflicht gegeben sei, wenn ein Betrieb zur Zeit des Inkrafttretens der Rentenbankumlage bestand. Nach dem Wortlaut dieser Begründung könnte man meinen, daß ein Betrieb im Falle der Pacht frei bliebe, wenn nicht der Verpächter herangezogen würde. Davon kann keine Rede sein. Was verpachtet ist, wird im Regelfall nur einen Teil der dem Betriebe gewidmeten Gegenstände usw. ausmachen. Vielfach werden die vom Pächter dem Betrieb gewidmeten Gegenstände, Waren, Geldmittel usw. einen weit höheren Wert darstellen. Wäre nur das, was verpachtet ist, der Betrieb, und wären tatsächlich nur die Betriebe zu belasten, dann dürfte

eigentlich nur der Verpächter herangezogen werden. Im Regelfall, d. h., wenn die Freigrenze überschritten ist, ist der Pächter zu belasten, während es nur noch fraglich sein könnte, ob auch noch der Verpächter heranzuziehen ist.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen war es kaum der Wille des Gesetzgebers, den Verpächter ebenfalls zur Rentenbankumlage heranzuziehen. Zunächst halte ich es nicht für ganz nebensächlich, daß § 18 Abs. 2 dr RBDB. ausdrücklich bestimmt, daß die Belastung auf die einzelnen Unternehmer umgelegt wird. Außerdem wäre, wenn der Gesetzgeber auch an die Heranziehung des Verpächters gedacht hätte, sicher eine Bestimmung über die gesamtschuldnerische Haftung und über die Lastenverteilung im Innenverhältnis getroffen worden, wie dies in § 8 RBV. für Pachtung landwirtschaftlicher Grundstücke vorgesehen ist. Wenn übrigens auch für die Vermögensteuer ohne weiteres angenommen werden soll, daß der Verpächter eines Betriebes als Inhaber von Betriebsvermögen anzusehen ist, dann war es überflüssig, daß im § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Industriebelastung bestimmt wurde, daß dem Unternehmer der Eigentümer eines verpachteten oder mit einem Nießbrauch belasteten Betriebes gleichsteht.

3. Es entspricht der bisherigen allgemeinen Auffassung von dem Begriff „Betrieb", daß als Betriebsvermögen nur die dem Betriebe gewidmeten und dem Betriebsführer gehörigen Gegenstände angesehen wurden.

Nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs hat nunmehr der Verpächter eines Betriebes Betriebsvermögen und im Normalfall auch der Pächter. Es erscheint jetzt so, daß man den Betrieb beim Verpächter als Vermögensinbegriff, bei dem Pächter dagegen als Tätigkeit in dem oben dargelegten Sinne auffaßt. Jedenfalls bleibt als Ergebnis, daß sich das Betriebsvermögen im Gegensatz zu der bisherigen Auffassung nicht mehr lediglich in der Person des Betriebsführers verkörpert.

4. Die neue Entscheidung des Reichsfinanzhofs ist für das Gebiet der Industriebelastung und der Aufbringungspflicht ohne Belang, weil hier die Pflichtigkeit der verpachteten Betriebe gesetzlich festgelegt ist. Aber gerade vom Standpunkt dieser Gesetze besteht ein dringendes Bedürfnis, den Begriff des Betriebes noch weiter auszudehnen, als es die bisherige Rechtsprechung des höchsten Gerichts zuläßt.

Zunächst ein Fall, der dem Reichsfinanzhof in Rentenbanksachen bereits vorgelegen hat:

A. und B. sind alleinige Inhaber einer offenen Handelsgesellschaft, die einen Warenhausbetrieb hat. Das Warenhausgebäude gehört nicht der offenen Handelsgesellschaft, sondern A. und B. Es ist von diesen seinerzeit für Zwecke des Warenhausbetriebes erbaut worden und nun an die offene Handelsgesellschaft vermietet.

Wirtschaftlich betrachtet, ist das Grundstück ein Teil des Betriebsvermögens, und es ist sicherlich nicht die wahre Absicht der Eigentümer, lediglich durch Verpachtung ihr Grundstück zu nutzen, sondern vielmehr dieses für den Warenhausbetrieb bereit zu halten. Der Reichsfinanzhof hat in dem Urteil vom 9. 5. 1924 II A 72/24 die Einbeziehung des Grundstücks in das Betriebsvermögen abgelehnt, weil es nicht der offenen Handelsgesellschaft gehört. Und doch hätte sich gerade hier eine den wirtschaftlichen Verhältnissen mehr Rechnung tragende Entscheidung rechtfertigen lassen, weil steuerlich das Vermögen der offenen Handelsgesellschaft dem einzelnen Gesellschafter zugerechnet und dieser als Unternehmer angesehen wird.

Häufig werden Eigentümer des Grundstückes und Gesellschafter nicht vollständig die gleichen Personen sein, aber auch in diesem Falle möchte ich die Zurechnung des Grundstücksanteils als Betriebsvermögen bei denjenigen Personen für gerechtfertigt halten, die zugleich an der Gesellschaft beteiligt sind.

Anders liegt folgender Fall: Nach dem Tode des bisherigen Besitzers großer Warenhausbetriebe wurde die Firma in eine aus den Erben bestehende Kommanditgesellschaft umgewandelt. Die vorhandenen Gebäude wurden gleichzeitig in mehrere zu diesem Zwecke neu gegründete Gesellschaften m. b. H. eingebracht und an die Kommanditgesellschaft verpachtet. Anteilseigner der Gesellschaften m. b. H. sind ebenfalls die Erben. Soll wirklich auch hier bei den Grundstücksgesellschaften nur Verwaltung und Nutzung der Grundstücke und nicht Gewerbebetrieb und damit Betriebsvermögen angenommen werden, trotzdem es sich, wirtschaftlich betrachtet, nur um den auf andere übertragenen Teil eines Betriebsvermögens handelt, und trotzdem die Grundstücke diesem Betriebe nach wie vor gewidmet sind und diese Widmung bei den engen persönlichen Beziehungen zwischen Pächter und Verpächter auch für die Zukunft gewährleistet ist?

Derartige Zerlegungen sind in den letzten Jahren aus verschiedenen Gründen häufig vorgenommen und damit vielfach die wertvollsten Teile dem Betriebsvermögen entzogen worden. Zuzugeben ist, daß damit die Werte für die Industriebelastung und Aufbringungspflicht nicht ganz verloren sind, weil anstatt der Grundstücke selbst die Gesellschaftsanteile in dem Betriebsvermögen des Unternehmers erscheinen. Ein Ausfall ergibt sich aber daraus, daß die Anteile nur mit ihrem halben Wert im Betriebsvermögen angesetzt werden. Auch die unterschiedliche Bewertung der eigen- und fremdgewerblichen Grundstücke wird das Endergebnis ungünstig beeinflussen.

Das deutsche Steuerrecht im Jahre 1924. Ein Rückblick und Ausblick.

Von Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof, Wirklichen Geheimen Oberregierungsrat Dr. jur. G. Strutz, München.

(Schluß.)

Wenn die Reichsregierung m. E. also richtiger gehandelt hätte, die Umsatzsteuer nicht, dagegen die Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftssteuer stärker zu ermäßigen, dann hätte sie freilich auch die Energie aufbringen müssen, an dem Ausfall an diesen Vorauszahlungen infolge deren Ermäßigung die Länder und Gemeinden in demselben Verhältnisse zu beteiligen, in dem diese an dem Steueraufkommen teilnehmen. Das Entgegengesetzte besagende Bestimmungen, die, wie die zweite Steuermilderungsordnung, den Ländern und Gemeinden ihre bisherigen Einnahmen sichern und den ganzen Ausfall dem Reiche aufbürden, zäumen nach dem oben über die Finanzwirtschaft in Ländern und Gemeinden Gesagten das Pferd vom Schwanze aus auf. Früher freute ich mich, wenn ich von einer Konferenz der einzelstaatlichen Finanzminister mit dem Reichsschatzsekretär las; denn ich hoffte, daß jene das Reichsschatzamt von Fehlern zurückhalten würden. Heute befällt mich jedesmal ein leises Gruseln, wenn von solchen Besprechungen mit dem Reichsfinanzminister die Rede ist; denn ich frage mich dann immer, welches neue Zugeständnis diesem von den Finanzministern der Länder zum Schaden der Reichsfinanzen abgepreßt werden wird. Der Widerstand, den diese den Steuermilderungen entgegengesetzt haben, war ja insofern erfreulich, als er den Steuerpflichtigen gezeigt hat, wo die

schärfsten Ankurbeler der Steuerschraube zu suchen sind, und als mit diesem Widerstande Maßnahmen wie die Erhöhung der Vergütungen der Landtagsabgeordneten über die Vorkriegssätze zeitlich zusammenfielen. Vielleicht wären die Klagen über den Steuerdruck und der sich stellenweise bis zur mehr oder minder unverblümten Aufforderung zum Steuerstreik versteigende, es trotz der Möglichkeit der Zahlung bis zur Pfändung von Vieh durch das Finanzamt ankommen lassende und dann die Versteigerung der Pfandobjekte durch öffentliche Warnungen an die Berufsgenossen, zu bieten, vereitelnde Widerstand der Steuerpflichtigen weniger leidenschaftlich gewesen, wenn diese das Bewußtsein gehabt hätten, daß die besonders angefeindeten Einkommen- und Körperschaftssteuer-Abschluß- und Vorauszahlungen restlos unverkürzt dem Reiche zur Herstellung des Gleichgewichts in seinem Haushalt und damit zur Verhütung einer neuen Inflation dienten, statt größtenteils den Ländern und Gemeinden zuzufließen; bei andern, weniger einsichtigen, dagegen besonders partikularistisch angehauchten hätte es freilich die entgegengesetzte Wirkung haben können.

So schwer die Belastung von Landwirtschaft, Industrie und Handel durch die Abschluß- und Vorauszahlungen und die Vermögensteuer 1924 auch war, jene Wirtschaftsgruppen sollten sich, wenn sie über Eingriffe in die Substanz klagen, vergegenwärtigen, wieviel milder diese Eingriffe waren, als die der Inflation, die Nabbethge mit Recht die „härteste und ungerechteste Steuer“ genannt hat, in die Substanz des Kapitalvermögens, die von der Inflation nicht bloß angegriffen, sondern zum ganz überwiegenden Teil vernichtet ist und dies bleibt, selbst wenn die Aufwertungsbestimmungen der 3. StNVO. noch Änderungen zugunsten der Gläubiger erfahren. An das durch die tatsächliche Umwandlung der alten Goldmark in die Papiermark 1909 und 1914 begangene Unrecht reicht keine steuerliche Maßnahme heran. Man halte dem nicht entgegen, was leider den Landwirten auf manchen ihrer Tagungen gesagt ist, die Landwirtschaft sei „der wichtigste“ Wirtschaftszweig. Mit einer solchen Prätension darf kein Stand kommen. Sie beweist eine total schiefe und oberflächliche volkswirtschaftliche Betrachtungsweise. Die Volkswirtschaft ist ein Gesamtorganismus, bei dem man ebenso wie bei einer komplizierten Maschine nicht sagen kann, welches der vielen ineinandergreifenden und nur durch ihr Ineinandergreifen das Ganze in Gang erhaltenden Räder und Rädchen das wichtigste ist. So ungeheuer wichtig es ist, daß unsere Volksernährung zu einem möglichst großen Teile von der heimischen Landwirtschaft gedeckt wird — ganz wird es ihr nie möglich sein —, so ist doch, wie ich schon sagte, gerade in unserer Lage eine Steigerung des Exports von Industrieprodukten sicherlich nicht weniger wichtig. Wir sind nun einmal kein überwiegend agrarischer Staat mehr und können es nicht wieder werden, wenn wir nicht statt Industrieprodukten Menschen in ungeheurem Umfang exportieren wollen, in einer Menge, die uns notabene das Ausland kaum abnehmen würde!

Ganz anders muß das Urteil über die Abschluß- und Vorauszahlungen lauten, wenn man an sie den Maßstab der für eine dauernde Regelung des Steuerwesens anerkannten obersten Grundsätze der Besteuerung legt. Von diesem werden sie außer dem der finanzpolitischen der Ausreichendheit und allenfalls dem der Einfachheit für die Steuerverwaltung keinem einzigen gerecht. Mit dem Grundsatze, daß die Abschlußzahlungen im Verhältnis zur „Leistungsfähigkeit“ stehen sollen (Art. I § 1 Abs. 2, § 2 Abs. 4 u. 5 der 2. StNVO.), wird die Forderung einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht erfüllt, wenn das Gesetz nicht sagt, nach welchen Merkmalen die Leistungsfähigkeit bemessen werden soll. Der RFH. hat sich bemüht, in seiner Rechtsprechung dem als Bemessungsgrundlage wegen seiner Unbestimmtheit unbrauchbaren abstrakten Begriffe der „Leistungsfähigkeit“ konkreteren Inhalt zu geben, so insbesondere in dem eine Körperschaftssteuerabschlußzahlung betreffenden Beschlusse meines Senats Bd. 14 S. 47 der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des RFH. Mit dem einzigen in § 1 Abs. 1 der 2. StNVO., aber auch nur als bei Bemessung der Leistungsfähigkeit „auch zu berücksichtigend“ genannten Merkmal des „Verbrauchs“ ist nicht viel anzufangen, weil trotz seiner Umschreibung in § 11 a. a. O. der Begriff ein vieldeutiger bleibt und dieselbe Aufwendung in dem einen Falle ebenso offenbar einen Rückschluß auf die steuerliche Leistungsfähigkeit zulassen, wie ihre Benutzung zur Beurteilung der letzteren in anderen Fällen zu offensichtlichen Trugschlüssen führen kann. Noch schärfer tritt freilich das Verfehlte der Heranziehung des Verbrauchs als Korrektiv bei den Vorauszahlungen hervor. Ein solches Korrektiv ist brauchbar nur bei einer wirklichen Einkommensteuer nach dem Einkommen eines ganzen Jahres, aber nicht gegenüber teils allmonatlich, teils vierteljährlich und nach Maßstäben, die teilweise mit dem Einkommen nichts mehr gemein haben, erhobenen Vorauszahlungen, und auch nur, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, womit der seinen das von ihm deklarierte Einkommen übersteigende Aufwand bestritten ist. Hat der Steuerpflichtige hierzu sein Stammvermögen angegriffen, so ist es, wenn neben den Einkommensteuervorauszahlungen eine Vermögensteuer nach einem vor der Verwendung der Vermögensteile für den Verbrauch liegenden Stichtag erhoben wird, widersinnig, jene Vorauszahlungen gleichwohl nach dem Verbrauche zu bemessen, der aus dem der Vermögensteuer unterliegenden Vermögen bestritten ist.

Von einer Gleichmäßigkeit der Vorauszahlungen unter den verschiedenen Einkommens- — in Wahrheit, da es nur ein einheitliches „Einkommen“ gibt, Ertrags- — arten kann bei der völligen Verschiedenheit der Bemessungsgrundlagen nicht die Rede sein, und diese Verschiedenheit der Bemessungsgrundlagen beschränkt sich ja nicht nur auf die verschiedenen Einkommensarten, aus Land- und Forstwirtschaft, sonstigem Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Arbeit und einzelnen Einkünften, sondern erstreckt sich auch auf die einzelnen Gewerbearten infolge der auf Grund des § 5 Abs. 2 der 2. StNVO. vom Reichsfinanzminister im Benehmen mit dem Reichswirtschaftsminister „zum Zwecke der besseren Anpassung an das mutmaßliche tatsächliche Einkommen“ in den sechs Durchführungsbestimmungen getroffenen Anordnungen. Durch sie ist die Regel des § 5 a. a. O., 2 v. H. des Überschusses des Umsatzes über die Lohnaufwendungen nur noch für nicht mehr gar zu viele Gwerbsarten bestehen geblieben, für die Mehrzahl eine ungemeine Buntscheckigkeit der Vorauszahlungsmaßstäbe und -sätze geschaffen worden, in denen sich zurechtzufinden umso schwerer ist, als sie eben in sechs verschiedenen, zeitlich nacheinander erschienenen Durchführungsbestimmungen zerstreut sind, von denen die spätere vielfach die früheren, auch hinsichtlich derselben Gewerbsarten, ergänzt und abändert. So schwerwiegend dieser Mangel auch ist, so muß man doch anerkennen, daß auf diese Weise die Vorauszahlungen für Industrie, Handel und sonstige Gewerbe immerhin erträglicher gestaltet sind, als sie es nach der starren Regel des § 5 Abs. 1 und 2 gewesen wären, zumal das RFM. den zweckentsprechenden Weg beschritt, vor Erlaß der Verordnungen die betroffenen Gewerbsarten zu hören. Die Durchführungsbestimmungen stellen sich so als das Ergebnis des Bestrebens des Reichsfinanzministers dar, die Härten der rohen Notverordnungen zu mildern, soweit es die fiskalischen Rücksichten zuließen, die Interessen des Fiskus und die der Wirtschaft auf einer mittleren Linie auszugleichen, die

schon bei Erlaß der Steuernotverordnung selbst zu finden bei deren Eilbedürftigkeit nicht möglich war. Es läge im Interesse sowohl der Wirtschaft wie des Reichsfinanzministers selbst, wenn der letztere bei der bevorstehenden Reform der direkten Steuern ein ähnliches Verfahren einschlüge, d. h. bereits vor der Vorlegung der Gesetzentwürfe im Reichswirtschaftsrat und Reichstage den Vertretungen der verschiedenen Wirtschafts-, Erwerbs- und Besitzgruppen Gelegenheit zur Stellungnahme zu den vorläufigen Entwürfen gäbe. Da die definitive Neuregelung doch noch längere Zeit auf sich warten lassen dürfte, wird die erforderliche Zeit zu einer solchen Anhörung zur Verfügung stehen, vorausgesetzt, daß die vorläufigen Entwürfe rechtzeitig ausgearbeitet werden. Hinzukommen muß freilich, daß auch der Wissenschaft Gelegenheit und Zeit gegeben wird, ihr objektives Urteil über die Entwürfe abzugeben.

Vollkommen vernachlässigt ist bei der Regelung der Vorauszahlungen der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und Bestimmtheit der Besteuerung. Daß sie auf Grund von Ermächtigungsgesetzen durch Notverordnungen erfolgte, war bei der Notlage des Reiches und dem Versagen des Reichstags unvermeidlich, wenngleich jene Notlage schon längere Zeit vorauszusehen war. Bedenklicher und nicht in solchem Umfange, wie es geschehen ist, unvermeidlich war es, daß die zum Erlasse der Verordnungen ermächtigte Reichsregierung ihre Befugnisse in so weitem Maße auf einen oder zwei Minister delegierte, und noch bedenklicher, daß der Reichsfinanzminister wieder ihm delegierte Befugnisse auf die ihm nachgeordneten Behörden weiter delegierte. Als mildernder Umstand kann hier nur geltend gemacht werden, daß man glauben mochte, auf diese Weise am meisten eine Anpassung der rohen Grundsätze der zweiten Steuernotverordnung an die individuellen Verhältnisse zu erreichen.

Um so notwendiger war dann aber ein ausreichender Rechtsschutz, und ein solcher bestand im vorigen Jahre auf dem Gebiete der direkten Steuern nicht. Für die bereits anhängigen Sachen hatte ihn die Entlastungsverordnung vom 24. Oktober 1923 fast völlig abgeschnitten. Sie war darin weiter gegangen, als es die Verhältnisse erforderten. Denn gerade in Steuerstreitsachen erschöpft sich das Interesse des Steuerpflichtigen an ihrem Ausgange durchaus nicht regelmäßig in der den Streitgegenstand bildenden einzelnen Steuerforderung. Die Finanzgerichte aber waren schwerlich so überlastet, daß sie nicht ein gut Teil der für erledigt erklärten Rechtsmittel hätten ordnungsmäßig zu Ende führen können. Vor allem aber war es ganz überflüssig, auch die beim Reichsfinanzhof anhängigen Rechtsbeschwerden, wenn der Streitwert nicht damals kaum vorkommende Beträge erreichte oder der Steuerpflichtige nicht ausdrücklich das Rechtsmittel wieder aufnahm, für erledigt zu erklären. Entlasten braucht man nur, wenn eine Überlastung vorliegt. Der Reichsfinanzhof aber war wohl voll beschäftigt, aber nicht überlastet. Als man ihn gleichwohl, ohne ihn, wie es dem höchsten Gerichtshofe gegenüber wohl angezeigt gewesen wäre, vorher zu fragen, „entlastete", erreichte man damit nur, daß er monatelang nicht voll beschäftigt war und eine große Menge auf die bei ihm anhängigen Sachen bereits geleistete Arbeit nutzlos vertan war, während in der ihm aufgenötigten unfreiwilligen Mußezeit von ihm vieles den Steuerpflichtigen zugefügte Unrecht hätte gesühnt, viel Rechtsfragen zu Nutz und Frommen der künftigen Steuerreform von ihm hätten rechtzeitig geklärt werden können. Wenn die Stimmung der Steuerpflichtigen gegen die Finanzverwaltung heute eine so erbitterte ist, wie wohl noch nie, so hat hierzu auch das Gefühl der Rechtlosigkeit gegenüber der letzteren das Ihrige beigetragen. Auf der eine Seite Steuerdiktatur des als Vertreter einseitigen Fiskalismusses angesehenen Finanzministers, auf der anderen Seite Abschneidung oder doch Verkümmerung des bisherigen Steuerrechtsschutzes müssen selbst bei weniger schwerem und roh gestaltetem Steuerdruck bei den Steuerpflichtigen sich auf das allgemein-politische Gebiet übertragende Gereiztheit auslösen, die Steuerpflichtigen zur Selbsthilfe durch legale oder illegale Steuerersparungsmanöver anreizen und dem Finanzminister auch künftige Steuerreformen erschweren. Gerade der Vorgang bei der Entlastungsverordnung ist ein weiteres Beispiel für die Berechtigung meiner alten Forderung, die Steuerrechtspflege aus dem alleinigen Ressortverhältnisse zum Reichsfinanzministerium zu lösen. Vorschlag der Mitglieder des Reichsfinanzhofes, Bestimmung der Zahl seiner Senate und der Art der Veröffentlichung seiner Entscheidungen, Genehmigung seiner Geschäftsordnung und etatsrechtliche Vertretung des Reichsfinanzhofes dürfen nicht allein in der Hand des Reichsfinanzministers liegen, ebensowenig die Ernennung der Mitglieder der Finanzgerichte und die Möglichkeit, sie durch Versetzung an ein anderes Landesfinanzamt unter Nichtwiederernennung zum Mitgliede des dortigen Finanzgerichts nach Belieben aus ihrem Richteramte zu entfernen! Auch die Finanzgerichte und ihre Mitglieder müssen mit denselben Garantien der Unabhängigkeit ausgestattet werden wie die Oberlandesgerichte.

Vollends verwirrend auf das Rechtsempfinden mußte es wirken, daß, nachdem die Entlastungsverordnung im Oktober 1923 den Steuerpflichtigen die Wiederaufnahme ihrer Rechtsmittel gestattet hatte, zwei Monate später die 2. Steuernotverordnung die wiederaufgenommenen wieder abschnitt (Art. XIX § 4). Gegen erhöhte Abschlußzahlungen auf Einkommen- und Körperschaftssteuer und die Vorauszahlungen der Landwirte und Gewerbetreibenden auf diese Steuern ermöglicht allerdings § 37 Art. I der 2. Steuernotverordnung die Anrufung des Reichsfinanzhofes durch die weitere Beschwerde gegen die Beschwerdeentscheidung des Landesfinanzamts, und er beschränkt die weitere Beschwerde auch nicht nur nicht, wie die Rechtsbeschwerde auf Rechtsgründe, sondern legt sogar die Entscheidung nach Billigkeitserwägungen in die Hand des höchsten Gerichtshofs. Es wäre richtiger gewesen, den Steuerpflichtigen schon eine ihren Verhältnissen näher als der Reichsfinanzhof in München stehende unabhängige Rechtsmittelinstanz zu geben, d. h. die Finanzgerichte nicht auszuschalten. Die Beschwerde an das an die Weisungen des Reichsfinanzministeriums gebundene Landesfinanzamt wird kein Steuerpflichtiger als einen Rechtsschutz anerkennen. In dem Entwurfe der 2. Steuernotverordnung war die Anrufung des Reichsfinanzhofes sogar noch beschränkter und konnte in ihrer Fassung, die die Entscheidung der weiteren Beschwerde dem Einkommensteuersenate des Reichsfinanzhofes zuwies, obgleich damals beim Reichsfinanzhofe zwei Senate für die Einkommensteuer und einer für die Körperschaftssteuer zuständig waren, den Verdacht erwecken, als wolle der Reichsfinanzminister die gesamten Entscheidungen in die Hand eines bestimmten, ihm aus irgendwelchen Gründen besonders genehmen Senates spielen. Auch die jetzige Fassung enthält einen Eingriff in die Unabhängigkeit des Reichsfinanzhofs, dessen Präsidium nach § 39 AbgO. souverän in der Verteilung der Geschäfte ist. Ein sachlicher Grund für diesen Eingriff ist nicht erkennbar. In der Gestalt des § 37 a. a. O. ist der Eingriff freilich deshalb unschädlich, weil ihn das Präsidium des Reichsfinanzhofes — wenn auch in der Regel nicht innerhalb seines Geschäftsjahres — parieren kann, da es allein darüber zu befinden hat, welchen Senaten es die Bearbeitung der Einkommensteuer und der Körperschaftssteuer zuweisen und wie es sie zusammensetzen will. Umso unan-

gebrachter war die nur Mißtrauen zu erregen geeignete Bestimmung in § 37 Abs. 1 Satz 3 a. a. O. Gerade die Reichsfinanzverwaltung schadet sich selbst am allermeisten, wenn sie derartige Bestimmungen durch Gesetze oder Verordnungen anregt oder auch nur zuläßt.

Die Bedenken, die gegen die weitere, „Vereinfachung" genannte, Verschlechterung der Steuerrechtspflege durch die 3. Steuernotverordnung sprechen, habe ich im Juniheft dieser Zeitschrift dargelegt und will ich daher hier nicht wiederholen.

Der Reichsfinanzhof hat angesichts dieses materiellen und formellen Rechtszustandes im Jahre 1924, soweit er nicht ausgeschaltet war, reichliche Gelegenheit gehabt und die gebotene Gelegenheit auch redlich ausgenutzt, die Beeinträchtigung der Interessen und der seitherigen formellen Rechte der Steuerpflichtigen auf das geringstmögliche Maß einzuschränken, und insbesondere auch alle Verordnungen streng auf ihre Rechtsverbindlichkeit geprüft. Mußte er diese aber bejahen, und war ihr Inhalt klar und eindeutig, dann konnte auch er sich über sie nicht hinwegsetzen, so schwer es ihm auch oft geworden ist, in Fällen, wo er erkannte, daß dem Steuerpflichtigen materielles Unrecht geschehen war, die Hilfe nach Lage der Gesetzgebung, insbesondere wegen Unzulässigkeit des Rechtsmittels versagen zu müssen.

Soweit die gegen die Neuregelung für 1924 zu erhebenden Bedenken materiell- und formalrechtlicher Art nur die Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftssteuer berühren, erschienen sie bisher mit Rücksicht darauf in einem milderen Lichte, daß es sich ja eben nur um Vorauszahlungen handeln sollte, so daß bei ihnen vorgekommene Mißgriffe im Jahre 1925 bei der von der Zweiten Steuernotverordnung verheißenen definitiven Veranlagung mehr oder weniger wiedergutgemacht werden konnten. Jetzt aber darf man es wohl als sicher annehmen, daß eine Veranlagung der Einkommen- und Körperschaftssteuer auch für 1924 nicht erfolgt. So bedauerlich es ist, daß das Reich wieder einmal eine Zusage nicht erfüllt, so liegen doch m. E. die Dinge so, daß eine ordnungsmäßige Veranlagung unmöglich ist. Zunächst schon steuertechnisch, weil die Finanzämter noch in der Veranlagung der Vermögensteuer und den Arbeiten zur Durchführung der Industriebelastung stecken, sodann weil die Veranlagung nicht von den vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren abstrahieren, aber auch nicht die Ergebnisse teilweise noch in die Inflationszeit zurückreichender Wirtschaftsjahre zugrunde legen könnte, und endlich, weil vielleicht die Reichsfinanzen, nicht aber die Landes- und Gemeindefinanzen, die infolge der wirtschaftlichen Lage 1924 die Nachzahlungen zweifellos weit übersteigenden Erstattungen überzahlter Vorauszahlungen zu tragen vermöchten. In Jahren, in denen das Einkommen so versagt, wie 1924, können eben finanziell von der Hand in den Mund lebende Staaten und Kommunalverbände sich nicht mit einer reinen Einkommensteuer abfinden. Wohl aber wird, wenn es nun schon noch für ein oder zwei Jahre bei den Vorauszahlungen bleibt, zu erwägen sein, ob die bereits erfolgte Ermäßigung genügt, und ob nicht auch eine Überprüfung der Grundsätze, namentlich aber eine Verbesserung des Rechtsschutzes geboten ist.

IV.

Neben oder nächst den Abschluß- und Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftssteuer haben im Jahre 1924 die Finanzbehörden und Steuerpflichtigen wohl am meisten beschäftigt die Veranlagung zur Vermögensteuer und die Grundbesitzer- und gewerblichen Kreise die Rentenbankbelastung, während die Durchführung der Industriebelastung auf Grund der Gesetze vom 30. August 1924 naturgemäß in den Anfängen steckt und erst eine große und nicht leichte Aufgabe des nächsten Jahres bilden wird.

Mit Recht hatte schon die Steueraufwertungsverordnung vom 11./18. Oktober 1923 die Einstellung der von dem Stichtage des 31. Dezember 1922 ausgehenden und daher infolge der Inflation völlig unlohnenden ersten Veranlagung der Vermögensteuer verfügt. Art. II der 2. Steuernotverordnung hatte dann eine neue Veranlagung für 1924 auf Goldmarkbasis mit dem schon nach der Inflationszeit liegenden Stichtage des 31. Dezember 1923 und nach von denen des VermStG. vom 8. April 1922 erheblich abweichenden Grundsätzen verfügt. Jedoch beschränken sich die von der 2. Steuernotverordnung verfügten Änderungen auf die nur für das eine Jahr 1924 erfolgende Veranlagung. Freilich wird auch für die Zukunft das Gesetz von 1922 nicht unverändert bleiben können, schon weil die Bewertungsgrundsätze seines § 15 ja gerade auf den schwankenden Wert der Währungseinheit abgestellt sind. Andererseits tragen auch die für 1924 aufgestellten Grundsätze den Charakter eines Provisoriums. Dies gilt vor allem von dem Zurückgehen auf den, soweit nötig, zu berichtigenden und durch Zu- und Abschläge den gegenwärtigen Wertverhältnissen anzupassenden Wehrbeitragswert bzw. Anschaffungs- oder Herstellungspreis am Wehrbeitragsstichtag (31. Dezember 1913, Vorkriegspreis). Auch hier ist wieder dem Reichsfinanzministerium ein ungemein weit reichendes Ermessen eingeräumt, bei dem es für die Dauer nicht bleiben kann, wenn anders wir wieder zu einem wirklichen Steuer„recht" kommen wollen. Die 2. Steuernotverordnung überläßt neben vielen andern weitgehenden Befugnissen, wie z. B. zur Bestimmung eines andern Stichtags, dem Reichsfinanzministerium, Bestimmungen über die Berichtigung des Wehrbeitragswertes zu erlassen, um mit Zustimmung des Reichsrats die Zu- und Abschläge am Wehrbeitragswert bzw. Vorkriegspreise zu bestimmen, und „die näheren Bestimmungen über die Wertermittlung zu treffen," „soweit der Wehrbeitragswert oder Vorkriegspreise nicht vorhanden sind oder soweit seit dem Wehrbeitragsstichtag in der Beschaffenheit des Grundstücks wesentliche Veränderungen eingetreten sind." Auf Grund dieser Ermächtigungen hat der Reichsfinanzminister in den, „soweit erforderlich, mit Zustimmung des Reichsrats," erlassenen Durchführungsbestimmungen für die Berichtigung der Wehrbeitragswerte des landwirtschaftlichen Grundbesitzes für die verschiedenen Landesteile „Ertragsklassen", in die die landwirtschaftlichen Besitzungen als wirtschaftliche Einheiten einzureihen sind, und für jede Ertragsklasse sog. „Rahmensätze" aufgestellt, d. h. Höchst- und Mindestsätze für den Hektar, innerhalb deren der Wert der verschiedenen in die Ertragsklasse eingereihten Besitzungen nach ihren individuellen Verschiedenheiten festzusetzen ist. Diese Rahmensätze sind in den einzelnen Landesteilen von den Landwirten in großem Umfang und mit großer Entschiedenheit, ja Leidenschaftlichkeit bekämpft worden, zumal nach dem Vermögensteuerwerte sich ja auch die Vorauszahlungen der Landwirtschaft auf die Einkommensteuer bemaßen. Inwieweit diese Angriffe berechtigt waren, vermag ich nicht zu beurteilen. Soviel mir bekannt, haben sie aber zu vielen Verhandlungen des Reichsfinanzministeriums mit den Vertretungen der Landwirtschaft und zu Änderungen der Rahmensätze für einzelne Bezirke geführt. Besonders schön ist ein solches Handeln des Ministeriums mit den Vertretungen der Wirtschaftsgruppen über bereits erlassene Normen gerade nicht; richtiger sind solche Verhandlungen vor Erlaß der Vorschriften; doch mag dazu die nötige Zeit gefehlt haben, da es darauf ankam, die Veranlagung der Vermögensteuer zunächst einmal beschleunigt in Gang zu

bringen. Die Bestimmungen über die Abschläge vom berichtigten Wehrbeitragswert und die entsprechenden Vorschriften über die Bewertung des sonstigen Grundvermögens, des Betriebs- und des „sonstigen" Vermögens im Sinne des VermStG. scheinen weniger, jedenfalls weniger lauten Widerspruch erfahren zu haben. Wieweit die Veranlagung der Vermögensteuer bis zum Schlusse des Jahres 1924 gediehen ist, entzieht sich meiner Kenntnis.

Wie die Bewertungsvorschriften der 2. Steuernotverordnung offensichtlich und zugestandenermaßen von dem Bestreben nach Vereinfachung und Beschleunigung der Veranlagung diktiert waren, so wohl auch die Beseitigung der Staffelung der Vermögensteuer. Bei einer auf die Dauer berechneten Neuregelung wird die Rücksicht auf die Einfachheit nicht mehr eine so überwiegende Rolle spielen dürfen; insbesondere wird zu einer Staffelung zurückzukehren sein, da als Vorbelastung des Besitzeinkommens vor dem Arbeitseinkommen eine proportionale Vermögensteuer neben einer gestaffelten Einkommensteuer zu dem widersinnigen Ergebnisse führt, daß die Vorbelastung im Verhältnisse zur Allgemeinbelastung sich degressiv nach oben stellt, während das Plus an Steuerkraft gegenüber gleich hohem Arbeitseinkommen bei den Besitzeinkommen mit der Größe des Vermögens im allgemeinen eher steigt.

Die Rentenbankverordnung vom 15. Oktober 1923 hat der Landwirtschaft in Gestalt der Rentenbankgrundschuld, Industrie und Handel in der Gestalt der Rentenbankumlage eine neue, am unmittelbarsten der Währungsreform dienende Belastung gebracht, deren Durchführung im abgelaufenen Jahre die Steuerbehörden in starkem Maße in Anspruch nahm und dem Reichsfinanzhof eine über das Erwarten seines Präsidiums große Zahl von Rechtsbeschwerden gebracht hat, so daß sich, da die Zahl der Rechtsbeschwerden aus andern Steuergebieten und auch der weiteren Beschwerden gegen die Abschluß- und Vorauszahlungen auf die Körperschaftssteuer bisher hinter den Erwartungen zurückgeblieben ist, namentlich bis gegen Ablauf des dritten Vierteljahrs, eine arge, von den minderbelasteten Senaten beklagte, bisher aber trotz deren Drängen noch nicht ausgeglichene Verschiedenheit in der Geschäftsbelastung der Senate des Reichsfinanzhofes ergab. Die während des ersten, größern Teiles des Jahres über Verhoffen geringe Zahl der Rechtsbeschwerden auf vielen Steuergebieten mag sich außer aus der Entlastungsverordnung auch daraus erklären, daß die Bearbeitung bei den Finanz- und Landesfinanzämtern zunächst wegen der für dringlicher erachteten Durchführung der Abschluß- und Vorauszahlungen, der Vermögensteuerveranlagung und der Rentenbankbelastung zurückgestellt wurde; insoweit ist also zu erwarten, daß noch starke Nachschübe von Rechtsmitteln kommen werden, worauf auch deren Zunahme auf einzelnen Gebieten schon in letzter Zeit hinweist. Wenn die Zahl der weiteren Beschwerden gegen die Zahlungen auf die Körperschaftssteuer nicht größer war, so läßt dies vermuten, daß in sehr umfangreichem Maße sich Finanzamt und Erwerbsgesellschaften über die Höhe der Zahlungen verglichen, und diese Vermutung wird mir aus industriellen wie Anwalts- und Steuerberaterkreisen bestätigt. Ob die Anwendung dieses Mittels in so weitem Umfange gerade im Interesse des Fiskus und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung liegt, mag zweifelhaft erscheinen. Auch die Beamten der Finanzverwaltung sind nur Menschen und nicht unbedingt gefeit gegen die Versuchung, gerade die schwierigeren Fälle großer Gesellschaften auf diesem Wege zu erledigen. Ich hatte wenigstens den Eindruck, daß unter den weiteren Beschwerden gegen die Körperschaftssteuerzahlungen die großen Unternehmungen auffällig schwach vertreten waren. Möglich, daß deren Beschwerden noch nachkommen, weil diese, wie gesagt, in der Regel schwierigeren Fälle von den unteren Instanzen ebenfalls zunächst zurückgelegt, vorerst mehr die einfacher gelagerten der kleineren Steuerpflichtigen aufgearbeitet sind.

Übrigens ist auch in Rentenbankgrundschuld- und Umlagesachen das Rechtsmittelverfahren außergewöhnlich beschränkt, indem nur die Beschwerde an den Vorsitzenden des Finanzgerichts und gegen dessen Entscheidung die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben, die Rechtsmittelfristen aber auf die Hälfte derjenigen der Abgabenordnung verkürzt sind. Immerhin hat dieser Rechtsmittelzug vor demjenigen gegen die Einkommen- und Körperschaftssteuer-Abschluß- und Vorauszahlungen den Vorzug, daß schon in der Beschwerdeinstanz eine unabhängigere Stelle als das Landesfinanzamt, oder vielmehr, formell, dessen Präsident, entscheidet.

Die Rentenbankbelastung des gewerblichen Betriebsvermögens ist inzwischen durch das Gesetz über die Liquidierung des Umlaufs an Rentenbankscheinen, vom 30. August 1924, wieder beseitigt, aber nur um der Belastung nach dem Gesetze zur Aufbringung der Industriebelastung von demselben Tage Platz zu machen. Dieses sog. Aufbringungsgesetz regelt die Aufbringung der zur Verzinsung und Tilgung der durch das gleichzeitig erlassene sog. Industriebelastungsgesetz, das einen Bestandteil der zur Durchführung des durch das Londoner Abkommen angenommenen sog. Dawes-Gutachtens bildet, der industriellen und einem Teile der Verkehrsbetriebe auferlegten Last von 5 Milliarden Goldmark. Es verteilt die Jahresleistungen auf einen weiteren Kreis als den, dem das Industriebelastungsgesetz die Kapitallast auferlegt, nämlich auf die Gesamtheit der gewerblichen Betriebe mit einem Betriebsvermögen von mehr als 20 000 Goldmark. Bemessungsgrundlage ist das zur Vermögensteuer heranzuziehende Betriebsvermögen mit der Maßgabe, daß „nach näherer Bestimmung der Reichsregierung auf die Ertragsfähigkeit der einzelnen Betriebsvermögen Rücksicht genommen werden" kann. Die Umlage stellt sich also im Grunde als ein Zuschlag zur Vermögensteuer, aber für nur eine der drei vom VermStG. unterschiedenen Vermögensarten und mit einer höheren Freigrenze, als sie die 2. Steuernotverordnung vorsieht, dar. Die Umlagesätze bestimmt die Reichsregierung. Wegen der Einzelheiten darf ich auf den Aufsatz von Ball im Septemberheft der DStZ. verweisen. Da die Jahresleistungen zur Aufbringung der Industriebelastung dienen und die Obligationen dieser im ersten Jahre unverzinslich sind, ist zu erwarten, daß für 1925 noch keine effektive Belastung der gewerblichen Unternehmen auf Grund des Aufbringungsgesetzes eintreten wird. Erfreulicherweise ist gegen die Heranziehung der ordentliche Rechtsmittelzug der Abgabenordnung gegeben. Dagegen gestattet das Industriebelastungsgesetz dem betroffenen Unternehmer nur den Antrag auf Nachprüfung des Wertes des Betriebsvermögens, soweit es die Grundlage für die Feststellung der von ihm auszustellenden Industrieobligationen bildet, durch eine besondere Spruchkammer. Diese wird von der Reichsregierung berufen und besteht aus einem Mitgliede des Reichsfinanzhofes als Vorsitzenden, einem Mitgliede des Reichswirtschaftsgerichts und einem Vertreter der belasteten Unternehmer. Jedoch kann mit der Entscheidung auch ein Senat des Reichsfinanzhofes betraut werden, dessen „Zusammensetzung" aber von der Reichsregierung bestimmt wird. Sofern hiermit gemeint sein sollte, daß die Reichsregierung die einzelnen Mitglieder des Reichsfinanzhofes, nicht bloß, daß sie nur die Zahl der Mitglieder bestimmt, läge hierin ein weiterer Eingriff in das Recht des Prä-

sidiums des Reichsfinanzhofes, Geschäfte und Mitglieder auf die einzelnen Senate nach seinem Ermessen zu verteilen. Dem Vernehmen nach soll die Fassung des § 15 des Industriebelastungsgesetzes das äußerste darstellen, was die deutschen Unterhändler anstatt einer gegnerischerseits gewünschten nicht reindeutschen Spruchstelle hätten erreichen können. Als ich diesen Gesichtspunkt unlängst zur Entschuldigung des § 15 geltend machte, wurde mir entgegengehalten, die fremden Vertreter im Organisationskomitee hätten doch unmöglich ein Interesse daran haben können, daß über die Zusammensetzung des als Spruchkammer zu bestellenden Senats des Reichsfinanzhofes die Reichsregierung, das ist der Reichsfinanzminister, der kein Urteil über die Eignung der Mitglieder des Reichsfinanzhofes hat, und nicht das nach § 39 AbgO. berufene Präsidium des Reichsfinanzhofes entscheide. Wenn sie überhaupt dieser Frage Bedeutung beigelegt hätten, dann hätte ihnen doch das Präsidium eines höchsten Gerichtshofes mindestens dieselbe Gewähr für eine rein objektive Zusammensetzung des Spruchsenats geboten wie der Reichsfinanzhof. Ich vermochte dem nicht zu widersprechen. Es wäre von Interesse, zu wissen, ob die fremden Vertreter von den Deutschen überhaupt auf den § 39 AbgO. aufmerksam gemacht worden sind. Hoffentlich erfährt der § 15 Abs. 1 Satz 3 des Industriebelastungsgesetzes seitens der Reichsregierung eine Auslegung, die nicht mehr, als es sein Wortlaut verlangt, in die Rechte des Präsidiums des Reichsfinanzhofes eingreift und nicht den Anschein des Versuches einer mittelbaren Beeinflussung der Rechtsprechung durch Bestimmung dem Reichsfinanzminister besonders genehmer Mitglieder des Reichsfinanzhofes erwecken kann!*)

V.

Großes, größeres, als ich zu hoffen gewagt hätte, ist in der kurzen Spanne des letzten Jahres, dank insbesondere der rücksichtslosen Tatkraft des bisherigen Reichsfinanzministers, für die, eine Voraussetzung derjenigen der Währung bildende, Gesundung der deutschen Finanzwirtschaft erreicht. Erreicht aber ist es freilich nur auf Wegen, deren Beschreitung eben nur die aufs höchste gestiegene Not — nicht rechtfertigt, sondern nur — entschuldigt, und auf denen ein Weiterwandeln für längere Zeitdauer unmöglich ist, erreicht auf dem Gebiete der Ausgabeersparnisse unter schwersten, noch nicht gesühnten Verletzungen wohlerworbener Rechte und gröblichster Verstöße gegen Treu und Glauben, auf dem Gebiete der Einnahmevermehrungen unter kaum je einer Volkswirtschaft zugemuteten, für keine, am wenigsten für eine derartig, wie die deutsche, geschwächte auf die Dauer tragbarer, in ihren Formen ebenfalls auf die Dauer unerträglich roher Anspannung der Steuerkraft. Und neue Lasten stehen uns zur Durchführung des Dawesplans für die nächsten Jahre bevor! Werden die bisherigen Opfer nicht umsonst gebracht sein und wird unsere Wirtschaft die ihr bevorstehenden Lasten, die, soweit sie steuerlicher Art sind, m. E. nur auf dem Gebiete der Verbrauchssteuern und vielleicht der Erbschafts- und der einen oder anderen weiter Verkehrssteuer möglich sind, keinesfalls auf dem der Einkommensteuer, zu tragen vermögen mit dem Erfolge, daß Deutschland „zu neuer Lebensentfaltung erblüht“ (Reichsfinanzminister Luther)? Es wäre vermessen, die Frage schon heute mit einem Ja beantworten zu wollen. Das mit einem allmählichen Sinken der inneren Kaufkraft der neuen Reichsmark gleichbedeutende fast fortgesetzte Ansteigen der Preise, dem die Reichsregierung bisher vergeblich zu steuern gesucht hat, und dem zu steuern sie anscheinend auch nicht die gleiche Energie aufgebracht hat, wie in der Steuerbelastung des deutschen Volkes, gibt ebenso zu denken, wie die sich bei jeder Reichstagswahl und bisher in jedem Reichstage zeigende politische Unreife und Disziplinlosigkeit unseres Volkes. Alle Erfolge aber sind in Frage gestellt, wenn Amerika es nicht endlich müde wird, sich von Frankreich zum Narren halten zu lassen, das heute dem Londoner Protokoll zustimmt und morgen seine Durchführung durch seine Haltung in der Räumungsfrage sabotiert — hierfür in der Entwaffnungsfrage Vorwände suchend, die zu lächerlich sind, als daß man trotz allem, was wir an Angstmeierei Frankreichs vor dem heer- und waffenlosen Deutschland in den letzten Jahren erlebt haben, annehmen könnte, sie seien eben mehr als heuchlerische Vorwände, für die das Material zu liefern man allerdings den doch sonst ihre und ihrer Truppen Leistungen im Weltkriege nicht gerade unter den Scheffel stellenden Heerführern der eitelsten Nation der Welt nicht zugetraut hätte. Will Frankreich wirklich im Ernste einem vernünftigen Menschen glauben machen, daß seine Sicherheit von einem Nachbar bedroht sei, der nicht über den zehnten Teil der Wehrmacht, die es selbst mit seinen Vasallenstaaten Belgien, Polen und Tschechoslowakei unter den Waffen hält, und über keinerlei für einen modernen Krieg ausreichendes Kriegsmaterial verfügt?

*) Inzwischen hat der RFM. den V., mit Umsatzsteuersachen befaßten Senat bestimmt, während die Vermögensteuersenate und namentlich der mit der Körperschaftssteuer und der Vermögensteuer de juristischen Personen befaßte Senat den Verhältnissen der Großindustrie, auf dies doch vornehmlich ankommt, und Bilanzfragen weit näher näher stehen und ihre Betrauung den Pflichtigen unverständliche divergierende Entscheidungen über die Höhe des Betriebsvermögens ungleich mehr verhütet hätte. Auch wäre es den Pflichtigen wohl angenehmer gewesen, sich nur einen, als zwei verschiedenen Senaten offenbaren zu müssen.

Aufwandsentschädigung und Gewerbesteuer.

Von Obermagistratsrat Rohde, Berlin-Zehlendorf.

Nach § 16 des Art. I der Zweiten Steuernotverordnung zählen bei der Berechnung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer auch „die Aufwandsentschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 3 REinkStG.“ mit zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

In § 34 Abs. 3 REinkStG. werden die Aufwandsentschädigungen der „in privaten Dienst- oder Auftragsverhältnissen stehenden Personen“ behandelt, während ebenda in Abs. 1 die Aufwandsentschädigungen der Beamten usw. geregelt sind. Der Sinn dieser Unterscheidung ist offensichtlich der, daß der Gesetzgeber dem privaten Auftraggeber gegenüber Mißtrauen hegt. Die Erfahrung hat gelehrt, daß in zahlreichen Fällen eine reine Vergütung in die Form einer Aufwandsentschädigung gekleidet wird, eine Besorgnis, die bei dem von einer Behörde angestellten Beamten fortfällt. Dies Mißtrauen ist ja auch in § 34 REinkStG. selbst zum Ausdruck gekommen, indem bei den Aufwandsgeldern, die eine Behörde zahlt, eine Nachprüfung der Frage, ob tatsächlich Aufwandsentschädigung oder nicht vielmehr verschleiertes Gehalt vorliegt, untersagt wird.

Es ist nunmehr die Frage entstanden, ob für die Berechnung der Lohnsummensteuer nach der preuß. Gewerbesteuer-Verordnung vom 23. 11. 1923 diese Grundsätze gleichfalls Anwendung finden. § 5 Abs. 1 dieser Verordnung schreibt vor, daß der Gewerbeertrag „nach den Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb und dessen Ermittlung festgestellt“ wird. Diese Vorschrift behandelt einmal nur die Berechnung des für die Gewerbesteuerberechnung zugrunde zu legenden

Ertrags, nicht der Lohnsumme, ferner werden auch nur die Vorschriften des Reichseinkommensteuergesetzes über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb für anwendbar erklärt. Der § 34 REinkStG. stellt aber eine Vorschrift über Einkommen aus Arbeit dar. Der § 2 der preuß. Verordnung vom 16. 2. 1924 kommt auch nicht in Frage, da er nur die Vorauszahlungen auf die Gewerbesteuer nach dem Ertrage behandelt, auch außerdem ausdrücklich nur die §§ 5 bis 8 und 12 des Art. I, nicht auch § 16, der Zweiten Steuernotverordnung für anwendbar erklärt.

Sonach bestehen für die preuß. Gewerbesteuer keinerlei einengende Gesetzesvorschriften in dieser Frage. Die Lohnsumme wird somit nach den allgemein gültigen Bestimmungen berechnet. Zur Lohnsumme gehört aber rein begrifflich die Aufwandsentschädigung nicht. (Auch für die Einkommensteuer will der angeführte § 16 sie nicht endgültig hierzu rechnen, sondern nur, um unerlaubten Ersparnisversuchen vorzubeugen, vorläufig dem Einkommen hinzuzählen.) Bei Berechnung der Lohnsumme für die Zwecke der Gewerbe-Lohnsummensteuer wird man somit die Aufwandsentschädigungen (sofern es sich wirklich um solche und nicht etwa um verschleiertes Gehalt handelt!) nicht hinzuzurechnen haben. Sofern Streit über diese Frage entsteht, entscheidet nach § 56 der Verordnung vom 23. 11. 1923 der zuständige Gewerbesteuerausschuß endgültig.

Vermögensteuer 1924 und Tod des Steuerpflichtigen im Laufe des Jahres 1924.

Von Regierungsrat Karl Ernst Becker, Hanau a. M.

In Nr. 12 des Steuer-Archivs 1924 wird auf Seite 331 ff. die Abgangsstellung der Vermögensteuer 1924 beim Erlöschen der Steuerpflicht infolge Todes behandelt. Der Verfasser dieser Ausführungen kommt zu der Forderung, die Finanzämter müßten beim Tode eines Steuerpflichtigen innerhalb des Veranlagungszeitraums 1924 die Vermögensteuer trotz der Vorschrift in § 14 Absatz 1 VermStG. beim Erblasser für das ganze Jahr 1924 erheben und es den Erben überlassen, zu ihren Gunsten eine abweichende Rechtsmittelentscheidung herbeizuführen. Diese Ausführungen dürfen aus der Praxis heraus nicht unwidersprochen bleiben.

Für die Veranlagung der Vermögensteuer 1924 gelten die Vorschriften des Vermögensteuergesetzes vom 8. April 1922 (RGBl. Seite 335) mit den sich aus der Zweiten und Dritten Steuernotverordnung ergebenden Änderungen. § 24 VermStG. schreibt vor:

Erlischt die Steuerpflicht im Laufe eines Veranlagungszeitraums, so wird die Steuer nur bis zum Schlusse des Monats erhoben, in dem die Steuerpflicht wegfällt.

Diese Vorschrift ist weder in der Zweiten noch in der Dritten Steuernotverordnung aufgehoben. Der Verfasser der Ausführungen in dem Steuer-Archiv führt das Bestehenlassen dieses Paragraphen auf eine Flüchtigkeit oder ein Versehen zurück. Fehler im organischen Aufbau und in der folgerichtigen Durcharbeitung der Steuergesetze — und auch anderer Gesetze — waren in den letzten 5 Jahren keine Seltenheiten. Es dürfte aber doch nicht angängig sein, einen solchen Fehler immer da zu vermuten, wo nach dem klaren Wortlaut der Gesetze oder gesetzesgleicher Verordnungen ein für den Reichsfinanzfiskus ungünstiges Ergebnis herauskommt.

Nach § 25 VermStG. sollte ein Steuerpflichtiger, der im Laufe eines Veranlagungszeitraums durch Erbschaft Werte von mehr als 50 000 Mark erwarb, zur Vermögensteuer in der Weise neuveranlagt werden, daß seinem bei der früheren Veranlagung festgestellten Vermögen der Wert des hinzugetretenen Vermögens mit Wirkung vom Beginn des auf den Erwerb folgenden Kalendervierteljahres ab hinzugerechnet und die Vermögensteuer entsprechend erhöht würde. § 14 der Zweiten Steuernotverordnung in der Fassung vom 19. Dezember 1923 hatte diese Vorschrift bestehen lassen, nur die Wertgrenze von 50 000 Mark in 3000 Goldmark abgeändert. Durch § 63 der Dritten Steuernotverordnung ist die Neuveranlagung wegen Vermögensvermehrung infolge eines im Jahre 1924 erlangten Erbschaftserwerbes verboten worden. Diese Änderung sollte ohne Zweifel, wie so manche andere Vorschrift in der Dritten Steuernotverordnung, der Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens und der Erleichterung der Arbeiten der Finanzämter dienen. Mindestens teilweise würde diese Absicht aber vereitelt, wenn die Finanzämter die nach dem Tode eines Veranlagten an sich fällig werdenden Vermögensteuerbeträge von den Erben erheben wollten. Nicht der Neuveranlagung, sondern nur der Haftbarmachung der Erben wird das Wort geredet. Aber zu Unrecht. Die Vermögensteuer ist ihrem Charakter nach eine Subjektsteuer. Sie entsteht mit dem Bestehen des Steuerpflichtigen. Wenn und solange der Steuerpflichtige lebt, kann sie nur zur Entstehung gelangen. Mit seinem Tode entfällt die wichtigste Bedingung für die Entstehung. Sie ist nicht an das Vorhandensein der Steuerobjekte in dem Sinne gebunden, daß auch noch nach dem Tode des veranlagten Steuerpflichtigen für die Steuerobjekte die Vermögensteuer zur Entstehung gelangen könnte. Wäre dies doch der Fall, so wäre die Vermögensteuer eine Objektsteuer. Auch würde meistens mehr Vermögensteuer erhoben werden als § 25 VermStG. in der ursprünglichen Fassung und nach der Zweiten Steuernotverordnung vorsah. Denn die Neuveranlagung sollte erst von einer gewissen Wertgrenze an und erst vom Beginn des auf den Erwerb folgenden Kalendervierteljahres ab vorgenommen werden. Schon wegen dieser Wirkung dürfte die bekämpfte Auffassung nicht haltbar sein.

§ 24 VermStG. ist für die Veranlagung der Vermögensteuer 1924 nicht aufgehoben. Ich vermag hier eine Lücke im Gesetz nicht zu finden. Nicht zu leugnen ist allerdings, daß für Fälle der besprochenen Art die Erhebung der Vermögensteuer für das ganze Jahr 1924 hätte vorgeschrieben werden können. Diese Lücke in der Ausschöpfung der Besteuerungsmöglichkeiten besteht. Es ist aber nicht die Aufgabe der Finanzämter, solche Lücken auszufüllen. Somit kann die Vermögensteuer nur für die Monate erhoben werden, in denen der Steuerpflichtige gelebt hat.

Eintragung des Aufwertungsbetrags und öffentlicher Glauben des Grundbuchs.

Von Rechtsanwalt Dr. Wassertrüdinger, Nürnberg.

„Der Aufwertungsbetrag hat den dinglichen Rang des aufgewerteten Rechts. Die Aufwertung ist, sofern das aufgewertete Recht eingetragen ist, auf Antrag des Gläubigers oder des Schuldners in das Grundbuch einzutragen", Art. I § 2 III der 3. StNVrdg. Man hat bisher wohl allgemein angenommen, daß die Aufwertung durch den öffentlichen Glauben des Grundbuchs gedeckt sei, d. h., daß der Erwerber eines Grundstücks oder eines dem aufzuwertenden Recht nachstehenden Rechts das aufzuwertende Recht gegen sich in Höhe der gesetzlichen Aufwertung gelten lassen muß. Im Gegensatz hierzu führt Brachvogel, JW. 24, 1901, aus, einem Dritten gegenüber, der ein Recht an dem Grundstück neu erwirbt, seien die nicht eingetragenen Aufwertungsbeträge mit dem Verlust ihres Ranges bedroht, es sei denn,

der Dritte kenne deren Vorhandensein als ihm vorgehender Rechte; selbst grobes fahrlässiges Nichtkennen stehe dem Kennen nicht gleich. Die Folge dieser Auffassung ist, daß jeder Hypothekengläubiger unverzüglich dafür Sorge zu tragen hätte, daß der Aufwertungsbetrag im Grundbuch eingetragen wird, und daß jeder Rechtsberater seine Auftraggeber hierauf hinzuweisen hätte; die Grundbuchämter, bei denen, wenigstens in Nürnberg, bisher nur verschwindend wenig Anträge auf Eintragung des Aufwertungsbetrags eingelaufen sind, würden sich einem Ansturm von Anträgen gegenübersehen, denen sie nicht gewachsen wären. Wenn, wie zu erwarten, der Aufwertungssatz anderweit gesetzlich festgesetzt werden wird, müßten sämtliche Einträge von neuem geändert werden; und zwischen diesen beiden Eintragungen würde durch den öffentlichen Glauben nur der Aufwertungsbetrag von 15 v. H., nicht der durch das spätere Gesetz erhöhte Betrag gesichert werden. Dabei mag noch ganz davon abgesehen werden, daß bei Eintragungen, die nach dem 1. 1. 1918 erfolgen, die Feststellung des Goldmarkwertes aus dem Grundbuch und den Grundakten häufig gar nicht möglich ist (§ 2 II 3. StNVrdg.) Brachvogels Auslegung ist aber unzutreffend. Nach dem Grundsatz des öffentlichen Glaubens gilt der Inhalt des Grundbuchs als richtig. Was Inhalt des Grundbuchs ist, wird aber nicht allein durch den Wortlaut der Grundbucheinträge bestimmt, sondern durch die Bedeutung, die das Gesetz ihnen verleiht. Wenn nun die 3. StNVrdg. ausspricht, daß Papiermarkhypotheken auf 15 % ihres Goldmarkbetrags aufzuwerten sind, so ist dadurch als Inhalt der Eintragung festgesetzt, daß an den Hypothekengläubiger 15 % des Goldmarkbetrags der Hypothek zur Befriedigung einer Forderung aus dem Grundstück zu zahlen sind (§ 1113 BGB.). Nur mit diesem Inhalt ist die Papiermarkhypothek seit Inkrafttreten der 3. StNVrdg. überhaupt noch eingetragen, nur in diesem Umfang kann ihr Bestand daher den Gegenstand des öffentlichen Glaubens des Grundbuchs bilden. Es ist auch geradezu widersinnig, wenn der Gesetzgeber auf der einen Seite aussprechen würde, daß die Aufwertung nicht der Eintragung bedürfe, andererseits aber an die Unterlassung der Eintragung die Gefahr des Verlustes der Aufwertung knüpfte.

Die Papiermarkhypothek bedarf daher auch bei der Zwangsversteigerung nicht der Anmeldung gemäß § 37 Nr. 5 ZwStG., um die Berücksichtigung bei der Feststellung des geringsten Gebots und die Wahrung des richtigen Ranges bei der Verteilung des Versteigerungserlöses mit dem ihr zukommenden Goldmarkwert zu erwirken; sie gehört nicht zu den Rechten, „die zur Zeit der Eintragung des Versteigerungsvermerkes aus dem Grundbuch nicht ersichtlich“ sind. Es kommt daher auch nicht darauf an, ob unter § 37 Nr. 5 überhaupt Rechte fallen, welche wie die hier in Frage stehenden überhaupt gar nicht der Eintragung im Grundbuch bedürfen.

Die Heranziehung juristischer Personen zur Kirchensteuer.

Von Konsistorialrat Dr. jur. Kröner, Münster.

In der Oktober-Nummer der Deutschen Steuer-Zeitung (S. 581) habe ich über dieses Thema bereits berichtet und zwar unter Hervorhebung der vorwiegend Preußischen Rechtslage. Inzwischen hat für Bayern der Evangelisch-Lutherische Landeskirchenrat in München auf eine Anfrage unter dem 10./29. Dezember 1924 (Nr. 12430) folgenden Bescheid erteilt:

„Juristische Personen sind nach Art. 28 I des rel. Steuergesetzes nur bei Baumlagen beitragspflichtig (Bauumlagenpflicht). Solche Umlagen können aber nur von den Religionsgemeinden erhoben werden. Die Baumlagenpflicht erstreckt sich nicht auf Landesumlagen. Streitigkeiten über Ansprüche und Verbindlichkeiten zur Errichtung von religionsgesellschaftlichen oder religionsgemeindlichen Umlagen sind im Verwaltungsstreitverfahren zu entscheiden. Zuständig zur Entscheidung im ersten Rechtszug ist die Staatsaufsichtsbehörde des religionsgemeindlichen Steuerverbandssitzes, in dem der Umlagenpflichtige seinen Wohnsitz oder doch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.“

Die Buchprüfung in Umsatzsteuersachen.

Von Dr. rer pol. Burkhardt, amtlicher Buchprüfer, Berlin.

Bis weit in das Jahr 1924 hinein zogen sich die Buchprüfungen für die Einkommensteuer 1922 hin. Vom Mai 1924 ab fanden dann die Buchprüfungen zum überwiegenden Teil zur Feststellung des Vermögens vom 31. Dezember 1923 statt. Nachdem die Vermögensteuerveranlagung so gut wie abgeschlossen ist, dürfte künftig die Buchprüfung bezgl. der Umsatzsteuer eine größere Rolle spielen als bisher, zumal bei einer Prüfung der Umsätze die Prüfung der vom Umsatz abhängigen Einkommensteuervorauszahlungen ihre gleichzeitige Erledigung findet. Die nachstehenden Ausführungen sollen einen kurzen Hinweis auf das Verfahren bei der Buchprüfung in Umsatzsteuersachen und auf die häufigsten Fehlerquellen bieten:

I. Versteuerung nach Lieferungen oder Leistungen.

Die Versteuerung nach den getätigten Lieferungen oder bewirkten Leistungen ohne Rücksicht auf den Eingang der Zahlungen dafür (§ 9 des Umsatzsteuergesetzes) ist vom Gesetzgeber vorgesehen, um großen Firmen mit ordnungsmäßiger Buchführung die Einzelzusammenstellung der auf den diversen Geldkonten eingehende Entgelte zu ersparen. Diese Versteuerungsart ist tatsächlich einfacher, da der Umsatz auf Grund der monatlich ausgehenden Rechnungen ermittelt wird und Fehler daher nicht so leicht unterlaufen können, wie bei der Versteuerung nach den eingegangenen Entgelten. Diese Versteuerungsart hat aber den Nachteil, daß Lieferungen oder Leistungen versteuert werden müssen, die oft erst Monate später bezahlt werden bzw. nur zum Teil oder überhaupt nicht beglichen werden. Die Feststellung erfolgt auf Grund des Warenausgangsbuches, — von den meisten Firmen mit Kladde bezeichnet. Hinzuzurechnen sind diejenigen Beträge, die umsatzsteuerpflichtig sind und nicht über Warenkonto laufen, also Verkäufe von Inventar und Gegenwerte für Tauschlieferungen oder Tauschleistungen. Handelt es sich um ein offenes Ladengeschäft mit Verkauf nur gegen Bar-Kasse, so sind Lieferungen bzw. Leistungen mit den eingehenden Zahlungen identisch. Die Versteuerung erfolgt dann nach den Kassa-Eingängen.

Bei Kassa-Verkauf wird also zur Kontrolle des Warenausgangs die Sollseite des Kassabuchs zum Vergleich herangezogen. Bei Verkauf auf Ziel, d. h., wenn die Verkäufe über Kontokorrent laufen, wird der Warenausgang zur Kontrolle, ob alle Umsätze versteuert sind, mit der Sollseite des Debitoren-Kontos verglichen. Wird Debitoren- und Creditorenkonto auf einem gemeinsamen Kontokorrentkonto zusammen geführt, so sind nur die Belastungen der Kunden zum Vergleich heranzuziehen; alle anderen Buchungen auf der Sollseite des Kontokorrents sind dagegen nicht zu berücksichtigen, insbesondere darf die Belastung eines Kunden nicht mit der Bezahlung eines Lieferanten verwechselt werden, die bei gemeinsamem Kontokorrent ebenfalls auf der Sollseite dieses Kontos verbucht wird. Abzuziehen sind vom Warenausgang die Retouren, also zurück-

gesandte Waren, außerdem die in Rechnung gestellten Porti und Versicherungsbeträge, schließlich Emballage und Verpackung, wenn sie vom Lieferanten zurückgenommen und der Rechnungsbetrag um die Emballage- oder Verpackungskosten gekürzt wird. (§ 8 Umsatzsteuergesetz).

II. Versteuerung nach eingegangenen Entgelten.

Diese Versteuerungsart ist heute die häufigere, zumal im Sommer dieses Jahres mit Rücksicht auf die herrschende Kreditnot den Steuerpflichtigen erlaubt worden ist, mitten im Jahre — nicht wie bisher nur am Jahresanfang — von der Versteuerung nach Lieferungen zu der nach Entgelten überzugehen. Da infolge der Geldknappheit häufig Lieferungen erst nach Monaten bezahlt wurden, sollte es dem Zensiten nicht länger zugemutet werden, Lieferungen weiterhin zu versteuern, für die er noch kein Geld hereinbekommen hat. Tatsächlich sind auf Grund dieser Ermächtigung eine ganze Reihe von Firmen zur Versteuerung nach Entgelten übergegangen.

Die Berechnung des Monatsumsatzes erfolgt hier üblicherweise durch Herausziehen und Zusammenrechnen der einzelnen auf Kassa-Bank-, Postscheck- oder Wechselkonto eingehenden Entgelte. Oft werden die einzelnen steuerpflichtigen Zahlungen in ein besonderes Buch übertragen oder in einer besonderen Spalte des amerikanischen Journals ausgeworfen. Nicht zu versteuern sind insbesondere Übergänge von einem Geldkonto aufs andere, wie Bankabhebung, Überweisung von Postscheckkonto auf Bankkonto. Abzuziehen ist vom steuerpflichtigen Entgelt der bei Zahlung gewährte Nachlaß (Rabatt, Skonto). Ebenso sind wie oben abzusetzen Porti und Versicherungen. Wechsel werden erst bei Diskontierung oder Weitergabe (meist an Lieferanten) steuerpflichtig. Zur Kontrolle wird bei Kassageschäft die Ausgangsseite des Warenkontos, bei Verkauf gegen Ziel die Habenseite des Kontokorrents herangezogen. Letzteres ist hier besonders notwendig, weil fast in jedem Unternehmen eine Reihe von Lieferanten nicht durch Zahlung ausgeglichen wird, die Entgelte also auf den Geldkonten nicht eingehen und irrtümlich in den steuerpflichtigen Umsatz nicht einbezogen werden. Das ist besonders in folgenden Fällen möglich:

1. Übertrag vom Debitoren- auf das Creditorenkonto:

Wechsel oder Schecks, mit denen ein Kunde zahlt, werden häufig zur Bezahlung an einen Lieferanten weiter gegeben. Buchmäßig wird in diesen Fällen der Kunde erkannt, der Lieferant belastet; auf den Geldkonten, aus denen der Umsatz berechnet wird, erscheint der Posten nicht und seine Versteuerung wird übersehen. Beliebt war insbesondere eine derartige Weitergabe von kleinen Devisen-Schecks in der Inflationszeit und auch noch Anfang 1924, da ja in Devisen fakturiert wurde, die Beschaffung der ausländischen Zahlungsmittel aber zu schwierig war und durch den Devisenscheckverkehr soweit als möglich vermieden wurde.

Wenn ein Kunde gleichzeitig Lieferant ist, was vor allem in der Textilbranche häufig vorkommt, wird die aus der Lieferung an den Kunden herrührende Forderung mit der Forderung dieses Kunden aus seiner Lieferung verrechnet. Zahlung findet auf beiden Seiten nicht statt und der verrechnete Betrag entgeht der Versteuerung.

2. Verrechnung von Warenforderungen mit Provisionsansprüchen.

Häufig haben Vertreter von Firmen ein eigenes Geschäft, übernehmen Ware zum Verkauf oder erhalten für ihren eigenen Bedarf Ware. Die Provisionsforderungen, die die Vertreter aus ihrer Vermittlungs- oder Abschlußtätigkeit für die Firma geltend gemacht haben, werden dadurch ausgeglichen, daß das Provisionskonto mit den Beträgen für die gelieferten Waren belastet wird. Auch hier handelt es sich um den steuerpflichtigen Ersatz einer Barzahlung durch Verrechnung. Häufig kassieren auch die Vertreter Beträge bei den Kunden der Firma ein, führen sie aber nicht ab, sondern verrechnen sie mit ihrer Provision. Auch diese Verrechnung wird meistens nicht versteuert.

Daß Vertreter Ware übernehmen, kommt besonders dann vor, wenn eine ins Ausland gelieferte Ware von ausländischen Kunden nicht abgenommen wird und eine Zurücksendung ins Inland zur Ersparung von Zoll- und Versandspesen nicht erfolgen soll.

3. Verwendung von Zahlungen für Reisespesen, Tagegelder und ähnlichen Kosten.

Bei größeren Auslandsreisen und ausgedehntem Kundenbesuch im Inlande und Auslande wird häufig von Angestellten und Chefs sogleich beim Kunden kassiert und die Beträge werden zur Bestreitung von Reisekosten, Tagegeldern oder bei länger als monatlichem Fernbleiben, als Gehalt einbehalten. Nach Abrechnung mit der Firma werden die Beträge dem Unkosten-, Reisespesen- oder Gehaltskonto belastet. Da ein Eingang auf den Geldkonten nicht erfolgt, werden solche Beträge zum überwiegenden Teil nicht in den Umsatz einbezogen. Dieses Einkassieren bei Kunden erfolgt, wie bemerkt, besonders gern im Auslande, um sogleich die Gelder in der Valuta des betr. Landes in Händen zu haben. Besonders gebräuchlich war dieses Verfahren in der Inflationszeit, wo die Beschaffung ausländischer Geldsorten noch größere Schwierigkeiten machte.

Die Behandlung der Gründungskosten in der Buchführung und der Körperschaftssteuer.

Von Oberregierungsrat Schlör, Berlin.

Nachstehend soll die buchtechnische Behandlung der Gründungskosten, sowie ihre Berücksichtigung bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens behandelt werden.

Zu den Gründungskosten gehört alles, was aufgewendet werden muß, um die Gesellschaft, z. B. eine Aktiengesellschaft, als solche zur Entstehung zu bringen. Außer den unmittelbar diesem Zwecke dienenden Kosten wie z. B. den Kosten der Beurkundung des Gesellschaftsvertrages, der Gesellschaftsteuer, den Kosten der Eintragung in das Handelsregister einschließlich der vorgeschriebenen Benachrichtigungen, sowie den Kosten für die Ausgabe der Aktien, bei Sachgründungen der Grunderwerbsteuer und den Kosten der Grundbucheintragung, zählt hierzu auch der sogenannte Gründungsaufwand. Die Gründer lassen sich nämlich vielfach eine Belohnung gewähren für die Reklame, die Vorarbeiten, die Beschaffung der etwa erforderlichen Konzessionen, die Besorgung der Geschäftsräume, der Arbeitskräfte, die Vorbereitung der Abschließung von Verträgen, die Redaktion der Satzung, die Besorgung der Zeichnungsstellen usw.

Über die Frage, wer die Gründungskosten zu tragen hat, enthält das Handelsgesetzbuch keine Bestimmungen. Der Errichtungsvertrag kann Bestimmungen treffen, ob die Gründungskosten von der Gesellschaft oder von den Gründern zu übernehmen sind. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so ist im Zweifel als Willen der Beteiligten anzunehmen, daß die Gesellschaft die Kosten trägt; denn die Kosten werden in ihrem Interesse, damit sie ins Leben tritt, aufgewendet. (Zu vgl. Staub, XI. Auflage S. 799; anderer Meinung RFH. Bd. IX S. 200, wo ausgesprochen wird, daß die Gründer zur Tragung dieser Kosten auch ohne vertragliche Übernahme verpflichtet sind.)

Für die nachstehenden Ausführungen kommt nur der Fall in Frage, in dem die Gründungskosten von der Gesellschaft getragen werden.

Wie schon oben ausgeführt, stellen die Gründungskosten Aufwendungen dar, die gemacht werden mußten, um die Gesellschaft in's Leben zu rufen und den Geschäftsbetrieb in Gang zu bringen. Wenn der Kaufmann die Gestehungskosten eines Unternehmens berechnen will, z. B. ein Konsortium befaßt sich mit Gründungen von Gesellschaften, deren Aktien von ihm voll übernommen und dann vollständig weiterverkauft werden, so muß er diese Gründungskosten mitberücksichtigen. Ebenso wird eine Aktiengesellschaft, die die Rentabilität des in dem Unternehmen investierten Kapitals feststellen will, die Gründungskosten zum investierten Kapital rechnen müssen. Aber auch sonst wäre betriebswirtschaftlich ein Festhalten dieser Organisationskosten in den Büchern und der Bilanz wohl zu rechtfertigen, wenn man bedenkt, daß der Organisation des Unternehmens doch ein gewisser Wert beizulegen ist, der ja auch bei der Festsetzung des Veräußerungspreises mit in Rechnung gestellt wird.

Durch die handelsrechtlichen Bestimmungen (§ 261 Abs. 4 HGB.) ist zum Zwecke des Gläubigerschutzes aber untersagt, die Kosten der Errichtung, also die Gründungskosten als Aktivum in die Bilanz einzustellen. Durch diese Bestimmung und die Vorschrift des § 262 Nr. 2 HGB. wird die buchtechnische Behandlung der Gründungskosten bestimmt.

Die buchtechnische Behandlung der Gründungskosten.

Hierbei können zwei Fälle in Frage kommen:
a) die Aktien werden zu pari ausgegeben,
b) die Aktien werden über pari (z. B. zu 110, 120, 130 usw.) ausgegeben.

Zu a): Werden die Aktien bei der Errichtung der Gesellschaft nur zu hundert übernommen, so müssen die gesamten Gründungskosten über Unkosten verbucht werden, da ja, wie bereits ausgeführt, eine Aktivierung der Kosten der Errichtung durch das Gesetz untersagt ist.

Zu b): Werden die Aktien über pari ausgegeben, so werden in der Praxis in der Regel folgende Buchungen vorgenommen:

bei der Zahlung durch die Zeichner der Aktien, Bank oder Kasse an Konto Kapitalzeichner;
bei der Zahlung der Gründungskosten Konto Kapitalzeichner an Kasse;
wenn sämtliche Kosten gezahlt sind, Kapitalzeichnerkonto an Aktienkapitalkonto (Nennbetrag des Aktienkapitals);
und soweit noch Beträge über den Nennbetrag des eingezahlten Aktienkapitals verbleiben, Konto Kapitalzeichner an Reservefonds;
wenn die Unkostenbeträge das Agio überschreiten, sind die Mehrbeträge mit der Buchung Unkostenkonto an Konto Kapitalzeichner auf Unkosten zu übernehmen.

Diese Praxis dürfte aber mit den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches (§ 262 Z. 2) nicht voll in Einklang zu bringen sein; denn nach dieser Bestimmung ist der Betrag, der anläßlich der Errichtung einer Gesellschaft bei Überpariemission über den Nennwert der Aktien erzielt wird, das sogenannte Agio, nach Abzug der durch die Ausgabe der Aktien entstandenen Kosten dem gesetzlichen Reservefonds zuzuführen. Das Gesetz spricht hier also nur von einer Kürzung des Agios um die Emissionskosten, Kosten des Aktiendruckes, Gesellschaftsteuer, Bankierprovisionen, Gerichtskosten, Notariatskosten usw. Nicht aber dürfen vom Agio die sonstigen Gründungskosten gekürzt werden. Diese sind über Unkostenkonto zu verbuchen. Nur die eigentlichen Emissionskosten werden daher zweckmäßigerweise dem Kapitalzeichnerkonto belastet, währen den übrigen Gründungskosten, insbesondere der sog. Gründungsaufwand, einem Unkostenkonto zu belasten sind.

Die Berücksichtigung der Gründungskosten bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens.

Nach § 33 EinkStG. gilt bei Gewerbetreibenden als steuerbares Einkommen der Geschäftsgewinn. Nach § 33 Abs. 2 ist der Geschäftsgewinn bei Kaufleuten, die zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet sind, also auch bei Aktiengesellschaften nach den Regeln der Betriebswirtschaftslehre unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs zu ermitteln. Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes genießen mit Ausnahme der §§ 15, 33a keinen Vorrang vor den Bilanzvorschriften des Handelsgesetzbuchs. Es bleibt nun die Frage zu untersuchen, ob der Geschäftsgewinn, wie er sich bei Verbuchung der Gründungskosten in der oben bezeichneten Art ergibt, als steuerbares Einkommen zu betrachten ist, oder ob eine Erhöhung des so errechneten Gewinns um die über Unkosten verbuchten Gründungskosten aus § 15 heraus — zur Feststellung des steuerbaren Einkommens — erforderlich ist. Das letztere dürfte zu bejahen sein.

Nach § 15 Z. 1 dürfen von den Einkünften insbesondere nicht in Abzug gebracht werden Aufwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zu Geschäftserweiterungen usw. Den Aufwendungen zur Erweiterung des Geschäftsbetriebes stehen solche zur Begründung eines solchen gleich (zu vgl. Evers KStG. S. 219, ebenso Kuhn EStG. S. 103). Zu den Kosten der Begründung eines Geschäftsbetriebs dürften aber auch die Gründungskosten zu zählen sein. Sonach müssen bei Berechnung des steuerbaren Einkommens Gründungskosten, soweit sie über Unkostenkonto verbucht sind, dem Geschäftsgewinne zugerechnet werden. Soweit die Gründungskosten vom Agio gekürzt sind, kommt eine Zusetzung zum Geschäftsgewinn natürlich nicht in Frage, da bei dieser Verbuchungsart eine Verminderung des Geschäftsgewinnes nicht erfolgt.

Delkredereposten bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens und Vermögens.

Von Regierungsrat Dipl.-Kfm. Wulff, Berlin-Lankwitz.

Nach § 40 Abs. 3 HGB. sind zweifelhafte Forderungen nach ihrem wahrscheinlichen Wert einzusetzen, uneinbringliche Forderungen abzuschreiben. Bei der Feststellung des Wertes der Forderungen sind die Umstände am Bilanzstichtage und nicht zur Zeit der Aufnahme maßgebend, d. h. aber nicht, daß die Umstände am Bilanzstichtage bekannt, sondern daß sie an diesem Tage vorhanden gewesen sein müssen. Handelsrechtlich müssen auch gewisse voraussehbare künftige Ereignisse bei der Bewertung der Forderungen mit berücksichtigt werden. Die Bewertung der Forderungen in der Bilanz kann nu entweder in der Weise geschehen, daß die zweifelhaften Forderungen auf den einzelnen Konten abgeschrieben werden, oder daß sämtliche zweifelhaften Forderungen auf einem Konto für zweifelhafte Forderungen gesammelt werden und daß die auf diesem Konto enthaltenen Forderungen nicht mit ihrem Nennwert, sondern mit ihrem wahrscheinlichen Wert akitviert werden. Neben dieser Abschreibung auf einzelne Forderungen kann nun noch von dem Gesamtbetrag der Forderungen ein gewisser Prozentsatz abgeschrieben werden, häufig mit der Begründung, daß

nach den Erfahrungen früherer Jahre mit einem Ausfall in der angenommenen Höhe neben den schon als zweifelhaft anerkannten Forderungen gerechnet werden muß. Statt daß nun auf der Aktivseite der Bilanz die Höhe der Forderungen vermindert wird, ist es in der Praxis üblich, einen Korrektivposten unter den Passiven einzusetzen, um somit per Saldo die Außenstände auf ihren am Bilanzstichtage anzunehmenden Wert zu bringen. Dieser Korrektivposten wird als Delkredereposten, Kontokorrentreserve oder Rückstellung für zweifelhafte Forderungen unter den Passiven aufgeführt. Oft wird nun dieses Delkrederekonto nicht gesondert in der Bilanz aufgewiesen, sondern ist in den Kreditoren enthalten.

Das Delkrederekonto stellt also bei richtiger Anwendung ein Korrektivkonto für die in voller Höhe unter den Aktiven angeführten Forderungen dar. Soweit es nur diese Funktion ausübt, ist die Einsetzung dieser Posten unter den Passiven notwendig, um den richtigen Gewinn oder das richtige Vermögen zu ermitteln. In den Fällen aber, in denen das Delkrederekonto unter den Kreditoren aufgeführt ist, wird es häufig dazu benützt, Gewinne zurückzuhalten und diese Gewinne nach außen hin unsichtbar zu machen. Soweit sich derartige Beträge, die nicht als Korrektivposten anzusprechen sind, auf dem Delkrederekonto befinden, sind sie als Reserve anzusprechen und bei Ermittlung des Gewinns und des Vermögens, dem in der Bilanz ausgewiesenen Gewinn und dem errechneten Vermögen zuzusetzen. Derartige Reserven können auch dadurch entstehen, daß zweifelhafte Forderungen, für die das Delkrederekonto erkannt war, eingehen, ohne daß dieser Betrag im nächsten Jahre dem Gewinn zugeführt wird.

In der Praxis verfolgt man nun häufig die Tendenz, einen möglichst hohen Betrag als Delkredereposten in die Bilanz einzusetzen ohne Rücksicht darauf, daß am Bilanzstichtage mit einem derartigen Ausfall gerechnet werden müßte.

Gegen die Minderbewertung der Forderungen wird vom handelsrechtlichen Standpunkt aus, soweit nicht private Interessen dem entgegenesthen, nichts einzuwenden sein. Da es aber bei edr Berechnung des steuerbaren Einkommens und Vermögens darauf ankommt, das wirkliche Einkommen und Vermögen zu ermitteln, dürfte von diesem Standpunkt aus eine Unterbewertung der Forderungen durch Einsetzung von zu hohen Delkredereposten unzulässig sein.

Nach § 143 Abs. 1 AO. sind andere als die in § 141 bezeichneten Kapitalforderungen sowie Schulden mit dem Nennwert einzusetzen, soweit nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nach Abs. 2 bleiben unbeitreibbare Forderungen außer Ansatz. Nach § 144 Abs. 2 AO. soll aus der Bilanz und den Erläuterungen klar hervorgehen, welche Beträge auf zweifelhafte und uneinbringliche Forderungen abgeschrieben worden sind.

Soweit auf bestimmte Forderungen Abschreibungen vorgenommen wurden, muß am Bilanzstichtage feststehen, daß die Forderung zweifelhaft war. Die Uneinbringlichkeit dieser Forderung oder die nur beschränkte Einbringlichkeit der Forderung muß dem Finanzamt an Hand von Unterlagen nachgewiesen werden können. Als Unterlagen dürften Korrespondenzen, Klagen, Zustellungen, Geschäftsaufsicht und Konkursanmeldung dienen. Derartige Abschreibungen sind aber dann nicht zulässig, wenn Sicherheiten für die Forderung gestellt wurden.

Schwieriger ist die Frage zu beantworten, inwieweit für Außenstände allgemein, d. h. ohne daß einzelne zweifelhafte Schuldner bezeichnet werden können, Beträge auf Delkrederekonto zurückgestellt werden dürfen.

Zur Frage des Minderwerts von bilanzmäßig zum Nennwert eingesetzten Forderungen, sowie der Abschreibungen auf diese (Delkrederekonto) hat der Reichsfinanzhof im Urteil vom 4. 10. 1921 — I A 88/21 Bd. 7 S. 130 — wie folgt entschieden: „Wenn ein Unternehmer, wie der hier fragliche Bankverein, infolge ausgiebiger Kreditgewährung eine große Anzahl ausstehender Forderungen verschiedener Art — darunter in immerhin höherem Betrag. auch eingedeckte — besitzt, so kann es, zumal bei der seit den letzten Jahren herrschenden Unsicherheit aller wirtschaftlichen Verhältnisse und zwar auch ohne daß ihm schon bis zum Bilanzstichtage bestimmte Einzelheiten über Gefährdung oder Ausfälle bekanntgeworden sein müßten, durchweg damit rechnen, daß nach dem vermutlichen Laufe der Dinge sich unter den Forderungen auch solche befinden, die, schon am Bilanzstichtage, mit dem, wenn auch für das Unternehmen noch nicht zutage getretenen Mangel der Gewißheit ihres Einganges behaftet sind, also als zweifelhafte oder einem gewissen Verlust unterworfen zu gelten haben. In einem Fall dieser Art entspricht es regelmäßig dem, gesetzlich (zu vgl. § 18 RAbgG. 1919 in Verbindung mit § 16 RStG. 1916, § 40 HGB.) zu beachtenden, ordnungsmäßigen, kaufmännisechn Gebrauch, schon zur Zeit des Bilanzstichtags den wirklichen Gesamtwert der Forderungen niedriger als zum Nennbetrag einzuschätzen und daher bei Einstellung des vollen Nennbetrags der Forderungen auf der Aktivseite der Bilanz ihm zum Ausgleich des mutmaßlichen Minderwerts ein Bewertungskonto, Delkrederekonto, gegenüberzustellen, das alsdann (zu vgl. RFH. 4, 137) nicht als steuerpflichtige Rückstellung anzusprechen ist. Ob die Forderungen am Bilanzstichtag als minderwertig im Vergleiche zum Nennbetrage zu betrachten sind, ist vom subjektiven Standpunkt des ordentlichen, die Gesamtverhältnisse verständig erwägenden vorsichtigen Kaufmanns aus zu beurteilen, so daß nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein kann die hier vom Landesfinanzamt hervorgehobene objektive Tatsache, daß noch bis ziemlich lange Zeit nach dem Bilanzstichtage Verluste bei dem Beschwerdeführer nicht in die Erscheinung getreten sind.“

Soweit für zweifelhafte Forderungen dem Delkrederekonto Beträge zugeführt wurden und diese Forderungen im folgenden Jahre eingehen, sind diese Beträge dem Gewinn zuzuführen; sie stellen also Gewinn des nächsten Geschäftsjahres dar. Unterbleibt die Zuführung der freigewordenen Beträge an das Gewinn- und Verlustkonto, so wird aus dem Delkredereposten in der Höhe, in der nicht neue zweifelhafte Forderungen den eingesetzten Betrag rechtfertigen, eine steuerpflichtige Reserve. In diesem Sinne hat der RFH. im Urteil vom 12. 11. 1920 I A 191/20 Bd. 4 S. 137 wie folgt entschieden: „War in der Bilanz des vorausgegangenen Geschäftsjahrs ein der Wertberichtigung dienendes Delkrederekonto eingestellt, so folgt daraus noch nicht, daß auch das in der neuen Bilanz im gleichen Betrag enthaltene Delkrederekonto der Wertberichtigung dient. Dies ist vielmehr an der Hand der auf der Aktivseite der neuen Bilanz enthaltenen Wertansätze der Forderungen erst noch zu prüfen. Ergibt sich dabei, daß die bisher zweifelhaften Forderungen vollwertig geworden sind oder daß sonst gegen die Einbringlichkeit der auf der Aktivseite der Bilanz mit dem vollen Nennwert eingestellten Forderungen kein Bedenken besteht, dann ist für ein Bewertungskonto kein Raum. Durch den Wegfall der Zweifelhaftigkeit der Forderungen erhöht sich der Wert der Aktiven um den Betrag des bisherigen Delkrederekontos, und es entstehen Überschüsse, die der Hinzurechnung zum Geschäftsgewinn auch dadurch nicht entzogen werden können, daß sie unter der unzutreffenden

Bezeichnung als „Delkrederekonto“ auf der Passivseite der Bilanz zurückgestellt werden.“

Über die Berechnung des Delkrederepostens bei Banken zur Ermittlung des gewerblichen Einkommens hat der Reichsfinanzhof im Urteil IV c A 129/24 vom 17. 9. 1924 folgende Grundsätze aufgestellt: „Es entspricht kaufmännischem Brauche, nicht die einzelnen Forderungen für sich zu bewerten, sondern mit dem Nennbetrag einzustellen und mit Rücksicht darauf, daß nicht alle Forderungen als einbringlich oder voll einbringlich zu betrachten sind, ein dem wahrscheinlichen Ausfall entsprechendes Konto als Passivum einzustellen. Wie hoch aber der wahrscheinliche Ausfall zu schätzen ist, ist eine Tatfrage und ihre Nachprüfung dem Reichsfinanzhof entzogen. Wenn die Vorinstanz annimmt, daß bei den Kundendebitoren mit einem Ausfall von 3 v. H., bei den Bankguthaben aber mit keinem Ausfall zu rechnen sei, so ist der Reichsfinanzhof an diese tatsächliche Feststellung gebunden. Es mag auch mit Rücksicht auf die Verhältnisse des Jahres 1922 in Betracht kommen, damit zu rechnen, daß einzelne Buchungen Irrtümer enthalten, die den Stand der Bank zu günstig erscheinen lassen. Es ist aber eine Tatfrage, ob angenommen werden kann, daß diesen Irrtümern andere gegenüberstehen, die einen Ausgleich herbeiführen. Es kann auch nicht verlangt werden, daß auf die nach dem Bilanzstichtage ermittelten Irrtümer eingegangen oder eine Nachprüfung sämtlicher Debitoren- und Kreditorenkonten vorgenommen wird. Denn wenn der Besteuerung eine Bilanz zugrunde zu legen ist, so sind alle Posten der Bilanz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtage zu beurteilen und ist eine Berücksichtigung späterer Umstände ausgeschlossen. Aus demselben Grunde kann auch nicht berücksichtigt werden, daß einzelne schwebende Geschäfte, insbesondere solche, die die Firma zur Beschaffung von Devisen verpflichteten, nachträglich mit Verlust abgeschlossen haben.

Häufig sind nun auf dem Delkrederekonto neben Wertberichtigungsposten echte Rückstellungen enthalten. In diesem Falle geht auf das neue Geschäftsjahr eine schon vor dessen Beginn gebildete und zum Geschäftsgewinn des vorausgegangenen Geschäftsjahrs gehörige Reserve über, die im neuen Geschäftsjahr nicht nochmals steuerpflichtig werden kann. Der Beweis für die Richtigkeit, daß diese Beträge auf dem Delkrederekonto nicht der Wertberichtigung dienten, sondern echte Reserven darstellten, liegt aber dem Steuerpflichtigen ob, da die Bilanzen die Vermutung der Richtigkeit haben (vgl. RFH. Urteil vom 12. 11. 1920).

Fassen wir hiermit die Grundsätze, nach denen die Delkredereposten zur Berichtigung der unter den Aktiven eingesetzten Forderungen zu bemessen sind, zusammen, so ist zu sagen, daß

1. soweit die Zweifelhaftigkeit einzelner Forderungen feststeht, für diese in der Höhe, in der sie zweifelhaft sind, auf dem Delkrederekonto steuerfreie Wertberichtigungsposten eingesetzt werden dürfen. Als Unterlage für die Annahme, daß Forderungen zweifelhaft sind, können dienen, daß Forderungen bestritten sind, daß Prozesse schweben, daß Schuldner in Verzug geraten sind, daß Mitteilungen über die ungünstige Gestaltung der Vermögenslage eines Schuldners eingegangen sind und dergleichen;
2. wenn damit zu rechnen ist, daß neben den als zweifelhaft erkannten Forderungen andere ebenfalls nicht eingehen werden, so darf auf die Gesamtforderungen ein entsprechender Betrag dem Delkrederekonto gutgeschrieben werden. Eine derartige allgemeine Wertberichtigung ist aber nur insofern zulässig, als die Notwendigkeit an Hand von Erfahrungen aus früheren Jahren belegt werden kann oder auf Grund der am Bilanzstichtag vorhandenen wirtschaftlichen Verhältnisse als notwendig betrachtet werden muß.

Mängel des Wechselsteuergesetzes.

Von Dr. Fiederling.

Die von dem größten Teil der Industrie und des Handels wegen ihrer Zweckmäßigkeit und Vorteile bevorzugte Akzeptzahlung wird durch die zurzeit gültige Fassung des Wechselsteuergesetzes vom 10. 8. 1923 stark behindert und führt bei der Höhe der Steuersätze nicht selten zu direkten Verlusten. Dies ist um so bedauerlicher, als diese Zahlungsweise volkswirtschaftlich erwünscht ist und von der Reichsbank, also einer Reichsstelle, befürwortet und gefördert wird.

Nach § 5 des Wechselsteuergesetzes entsteht die Wechselsteuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem ein Blankoakzept, auf dem die Unterschrift des Ausstellers fehlt, von dem Akzeptanten aus den Händen gegeben wird. Das Akzept ist also mit zu entwertenden Steuermarken zu bekleben.

Nun muß bekanntlich die Reichsbank, obwohl sie die Wechselzahlung unterstützt, ihre Diskontkredite beschränken. Ohne daß es der Akzeptaussteller wissen kann, ist daher oft das Kontingent des Geschäftsfreundes erschöpft, so daß der Wechsel bei der Reichsbank nicht unterzubringen ist. Da die Diskontierung bei einer Privatbank mit höheren Kosten verbunden ist, muß in den Fällen, in denen der Akzeptaussteller nur Reichsbankspesen ersetzt, das Akzept zurückgeschickt werden. Die aufgeklebten Marken sind verfallen und wertlos, da das Gesetz keine Rückvergütung vorsieht und infolgedessen die Finanzämter die Rückzahlung der oft erheblichen Beträge ablehnen. Neben dem oben erwähnten Fall gibt es natürlich noch zahlreiche andere Gelegenheiten, bei denen Wechsel zurückgeschickt werden, sei es infolge des Wunsches des Empfängers Bargeld zu bekommen, bei Abneigung gegen Wechselzahlungen überhaupt, u. a. m.

Die Aufnahme einer Bestimmung über Rückvergütung derartiger Wechselmarken wäre nur ein Behelf, da der Aufwand an Zeit und Arbeit bei der Arbeitsweise der Behörden die Rückvergütung nur bei größeren Beträgen lohnend machen würde.

Restlose Abhilfe kann nur durch Abänderung des § 5 geschaffen werden, etwa derart, daß die Steuerschuld erst dann entsteht, wenn alle Erfordernisse nach § 4 der Wechselordnung erfüllt sind, also auch die Unterschrift des Ausstellers geleistet ist. Diese Lösung hätte auch den Vorzug, daß dadurch das Stempelgesetz in Einklang mit der Wechselordnung gebracht wäre.

Landwirtschaftliche Buchstellen und steuerliche Buchprüfung.

Von Bücherrevisor M. R. Siegert-Hagenow (Mecklbg.)

Nachschrift: Das erst nach Niederschrift des Artikels bekannt gewordene Urteil des Reichsfinanzhofes v. 10. 10. 24 II A 149/24 S. 000 bietet eine Handhabe für die Rückvergütung, doch bleibt dies gemäß dem vorletzten Absatz des vorstehenden Aufsatzes nur ein Behelf.

In der Januar-Nummer der „Deutschen Steuer-Zeitung“ hat Dr. Gerstner die steuerlichen Vorteile bei geordneter Buchführung behandelt. Diese Vorteile können natürlich auch diejenigen beanspruchen, die, wie die Landwirtschaft, weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind, aber freiwillig ordnungsmäßige Bücher führen. Die Führung der landwirtschaftlichen

Bücher muß den Ansprüchen des § 162 Abs. 2—7 AO. mindestens genügen. Auch für die buchführenden landwirtschaftlichen Betriebe ist deshalb die Steueraufsicht gegeben. Bei Durchführung dieses Dienstes stützen sich die Finanzämter auf die §§ 162 Abs. 9, 163, 186 und 198 AO. Dabei ist bei der Landwirtschaft zu berücksichtigen, daß diese zum großen Teil auf dem Gute nur das Kassenbuch sowie das Vieh- und Vorräteregister führt. Die Haupt- und Abschlußbücher werden in landwirtschaftlichen Buchstellen geführt (Fernbuchführung). Allgemein muß gesagt werden, daß die landwirtschaftlichen Mittel- (100—500 Hektar) und auch zum Teil Großbetriebe (über 500 Hektar) eine gewisse Abneigung gegen die Buchführung zeigen. Ja, daß man die Buchführung nur als Nebensache, gewissermaßen als notwendiges Übel betrachtet. Erst durch die Steuerlast der letzten Jahre veranlaßt, haben sich viele Landwirte zu einer allerdings nur den notwendigsten Ansprüchen genügenden „Steuer"-Buchführung entschlossen. Eine gewisse Schuld an diesen Vorgängen tragen die landwirtschaftlichen Buchstellen. Ist es doch im Jahre 1923 bei der Veranlagung für das Wirtschaftsjahr 1921/22 vorgekommen, daß die Finanzämter die Buchführungen ganzer landwirtschaftlicher Buchstellen ablehnten und zur Schätzung schritten. Daß die Finanzämter dabei im Rechte waren, zeigt die Tatsache, daß Beschwerden gegen die Vornahme der Schätzung nur wenig eingereicht wurden. Die erhobenen Beschwerden aber wurden fast ausnahmslos als unbegründet zurückgewiesen, da Buchführung und Bilanz nicht den steuergesetzlichen Vorschriften entsprachen. So hatte sich herausgestellt, daß bei einer großen Buchstelle etwa 80% der sämtlichen angeschlossenen Besitzungen mit einem Verlust abgeschlossen hatten, und daß für diese Besitzungen Befreiung von der Einkommensteuer verlangt wurde. Die genau vorgenommenen Schätzungen ergaben unter Benutzung der Abschlußunterlagen anstatt eines Verlustes Reineinkommen von 400—500 000 Mark (Wirtschaftsjahr 1921/22).

Die landwirtschaftlichen Buchstellen waren vor 1919 nur wenig verbreitet. In einigen großen Städten hatten sich Buchführungsunternehmen gebildet, die aber wenig oder gar keine Zweigstellen unterhielten. Nach dem Inkrafttreten der Steuergesetze des Reichsfinanzministers Erzberger wurde das anders. Überall konnte man beobachten, wie sich Buchstellen einrichteten, auch in verhältnismäßig kleinen Orten. Ein einziges Unternehmen hat jetzt bereits gegen 90 Zweigbuchstellen. Im allgemeinen unterscheidet man 3 Arten von landwirtschaftlichen Buchstellen und zwar:

1. Buchstellen behördlicher Institutionen,
2. Buchstellen landwirtschaftlicher Organisationen,
3. Privatbuchstellen.

Unter die letzte Gruppe werden auch die Treuhandgesellschaften zu rechnen sein, die Abteilungen für landwirtschaftliche Buchführung eingerichtet haben. Unter 1 fallen die Buchstellen der Landwirtschaftskammern, unter 2 die Buchstellen landwirtschaftlicher Verbände und Vereine. Die privaten Buchstellen, zu denen auch die landwirtschaftlichen Bücherrevisoren, Buchsachverständigen usw. zählen, haben sich im Reichsverband der landwirtschaftlichen Privatbuchstellen (Sitz Magdeburg) zusammengeschlossen.

Bei der Beurteilung dieser verschiedenen Arten von Buchstellen vom Standpunkt des steuerlichen Buchprüfers aus, wäre folgendes zu beachten: Landwirtschaftliche Buchstellen müssen ihren Auftraggebern völlig unabhängig gegenüber stehen, sie dürfen insbesondere nicht durch Interessengemeinschaft oder ähnliches mit der Landwirtschaft verbunden sein. Dabei scheiden schon die Buchstellen der landwirtschaftlichen Organisationen vollständig aus, da sie eben ganz natürlicherweise die Interessen der Landwirte wahrzunehmen haben. Unter diesem Gesichtspunkt betrachtet, wird man die im letzten Aufsatz genannten 10 Bilanzbeanstandungen eher verstehen. Der Buchführende kann eben nicht sein eigener Revisor sein. Die nach § 196 und 200 AO. vorgesehene Prüfung, unter die auch die landwirtschaftlichen Buchstellen fallen, hätte periodisch zu erfolgen. Bisher sind solche Prüfungen nur in ganz vereinzelten Fällen vorgenommen worden. Vorläufig mangelt es auch den Finanzbehörden noch an landwirtschaftlichen Buchprüfungsbeamten. In letzter Zeit haben zwar Unterrichtskurse in landwirtschaftlicher Buchführung für Finanzbeamte stattgefunden. Aber diese Kurse können naturgemäß keine praktische Erfahrung ersetzen. Es ist nicht zuviel gesagt, „wenn behauptet wird, daß ein wahrer Revisor zu seinem Beruf sozusagen prädestiniert sein muß. Er muß Findigkeit und Scharfblick, also Talent, dazu Routine (und man möchte hinzusetzen: Instinkt und Tastgefühl) besitzen, um zu wissen („herauszuspüren"), wo Fehlerquellen vorhanden seien und Unstimmigkeiten ihren Herd haben können.

Darum ist es so ungemein schwer, wenn nicht gar unmöglich, die „Kunst des Revidierens" (denn fast möchte man die Tätigkeit eines vollendeten Revisors so nennen) im Wege des Unterrichts, sozusagen auf der „Schulbank", zu erlernen. Nur allgemeine Richtlinien lassen sich vielleicht auf der Schule erlernen, sonst aber nichts. (R. Beigel.)" Das landwirtschaftliche Buchprüfungswesen befindet sich noch in den Anfangsstadien. Eine völlig unabhängige Stelle für landwirtschaftliche Buchprüfung müßte geschaffen werden. Als Grundlage könnte der Reichsverband der landwirtschatlichen Privatbuchstellen dienen. Dieser Verband, straff organisiert, seine Mitglieder die Zweigstellen bildend, könnte Vorbildliches schaffen. Auch auf dem Gebiete der landwirtschaftlichen Buchprüfungssysteme. Besteht doch jetzt die Tatsache, daß bald jede größere Buchstelle ihr „eigenes" System hat. Ein weiteres unschönes Bild ist der gegenseitige Konkurrenzkampf der Buchstellen. So hat z. B. im Herbst vorigen Jahres die Zentralbuchstelle einer großen landwirtschaftlichen Organisation den ganz offiziellen Beschluß gefaßt, eine in Mitteldeutschland sehr verbreitete Privatbuchstelle mit allen Mitteln zu bekämpfen. Dieser Kampf zeitigt dann mitunter seltsame Blüten. So hatte ein Unterleiter obengenannter Zentralbuchstelle den Vorschlag gemacht, Kunden dadurch zu werben, daß er aufführte, welche Steuerersparnisse bei seiner Buchstelle erzielt wurden!? — Zusammengefaßt kann man sagen, daß die Buchstellen der landwirtschaftlichen Organisationen in Abhängigkeit vom Großbesitz stehen und daher befangen sind. Sie sind „Zufallsschöpfungen" der großen landwirtschaftlichen Verbände und dienen gleichzeitig als Mittel zum Zweck: Der Werbung neuer und Erhaltung der alten Mitglieder. Gegen die Buchstellen der behördlichen Institute wäre nur zu erwähnen, daß die Landwirtschaft dieser amtlichen Einrichtung mit etwas gesundem Mißtrauen gegenübersteht, nämlich, daß die dort gewonnenen Ergebnisse von der Regierung gegen die Landwirtschaft ausgenutzt werden könnten. Im Gegensatz zu vorstehend genannten beiden Arten von Buchstellen stehen die privaten Buchstellen. Diese haben sich nach und nach entwickelt, sie sind also etwas „geschichtlich Gewordenes." Hier ist der Inhaber mit seiner Person verantwortlich, während die obengenannten Buchstellen unpersönlich sind. Dabei ist noch zu berücksichtigen, daß der Inhaber der privaten Buchstelle oder der Bücherrevisor die Eigenschaft eines Prinzipals hat, also völlig unabhängig ist, während der Leiter der anderen Buchstellen laut Gesetz Handlungsgehilfeneigenschaft besitzt. Ich muß es mir versagen im Rahmen dieses kurzen Aufsatzes näher darauf einzugehen.

Vorzuziehen ist immer die gesamte Erledigung der Buchführungsarbeiten auf dem Gute selbst. Die Einrichtung, die laufende Kontrolle und auch der Abschluß wären zweckmäßigerweise landwirtschaftlichen Buchsachverständigen zu übertragen. So entlastend die Fernbuchführung für den Landwirt ist, so viel Nachteile hat sie auch. Eingeweihte wissen, welcher Wulst von Schriftwechsel oft erforderlich ist, um einfache Buchungen aufzuklären. Die seitenlangen Fragebogen der Buchstellen sind für den Landwirt nahezu „berüchtigt" geworden.

Die Umsatzsteuerpflicht des Einfuhrvertreters und Einfuhrkommissionärs.

Von Rechtsanwalt Dr. Rudolf Wassermann, München.

Nach § 2 Nr. 1 UStG. ist die Einfuhr und der erste Umsatz nach der Einfuhr im Großhandel steuerfrei, soweit die im § 11 II der Ausführungsbestimmungen aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Feststellung, wann auf Grund dieser Vorschrift Steuerfreiheit beansprucht werden kann, bietet häufig Schwierigkeiten, da die Grenzen des Anwendungsgebietes des § 2 Nr. 1 nicht immer deutlich erkennbar sind.

I.

Vielfach unterhält der Kaufmann als Vertreter (Agent) einer ausländischen Firma ein unter Zollverschluß stehendes Lager, aus dem je nach den getätigten Schlüssen die verkauften Posten den Kunden geliefert werden. Da der Agent im fremden Namen handelt, werden die Fakturen auf den Namen des Ausländers ausgestellt, das Entgelt unter Abzug einer Provision an diesen abgeführt, die ausländische Firma trägt den Zoll und die sonstigen Unkosten und sorgt für sofortige Ergänzung des Lagers. Dieser Umsatz der Ware an den Kunden unterliegt der Steuerpflicht, da der Übergang der Waren auf das Durchgangslager des Inländers keine Einfuhr ist. Das Gesetz versteht unter „Einfuhr" eine unmittelbare Lieferung aus dem Ausland in das Inland, also die Ausführung eines Kaufvertrages zwischen einer ausländischen und einer inländischen Firma. Im vorliegenden Falle handelt es sich aber um ein bloßes Verbringen der Ware in das Inland, um sie durch den Vertreter bis zum Verkauf lagern und vom Lager aus nach erfolgtem Verkauf den Abnehmern liefern zu lassen. Der Unterschied zwischen Verbringen und Einfuhr ist allerdings, solange die Ware das inländische Lager noch nicht verlassen hat, steuerrechtlich ohne Bedeutung. Der steuerliche Unterschied zwischen Einfuhr und Verbringen zeigt sich erst bei den ersten Umsätzen im Inland, wenn also der Vertreter im Namen des ausländischen Hauses die Ware an einen inländischen Kunden liefert. Würde dieses Geschäft ein „erster Umsatz nach der Einfuhr" sein, wäre auch hier die Umsatzsteuerfreiheit gegeben; da die Ware aber nicht eingeführt, sondern nur unveräußert ins Inland verbracht wurde, ist die darauf folgende Veräußerung ein normaler inländischer Umsatz. Indem der Ausländer die Ware auf das inländische Lager nehmen ließ, begründete er einen inländischen Betriebsort. Alle Lieferungen, die von diesem Betriebsort aus geschehen, unterliegen daher der Umsatzsteuer.

Da es sich bei der Lieferung aus dem Zollverschlußlager des Vertreters nur um eine inländische Lieferung des Ausländers handelt, trifft diesen und nicht den inländischen Vertreter die Steuerpflicht. Gleichwohl kann jedoch der inländische Vertreter für die Steuerschuld vom Finanzamt mit herangezogen werden (siehe §§ 84, 89 u. 90 der RAO.).

Mit demjenigen Teil des erzielten Preises, den der Vertreter als Entgelt für seine Tätigkeit behalten darf, ist er persönlich umsatzsteuerpflichtig, denn nur er übt die gewerbliche Tätigkeit aus, in deren Rahmen die „Leistung", die gemäß § 1 Nr. 1 UStG. ebenfalls steuerpflichtig ist, erfolgt. Die Dienstleistung, die der Vertreter für den Ausländer durch Vermittlung und Ausführung des Verkaufes vollbringt, ist zwar insofern eine Leistung in das Ausland, als der Empfänger der Leistung sich im Auslande befindet, jedoch begründet das keine Steuerfreiheit. § 2 Nr. 1 UStG. befreit zwar neben der Einfuhr auch die Ausfuhr von der Umsatzsteuer, jedoch ist hierunter nur eine Lieferung, nicht eine Leistung in das Ausland zu verstehen (vgl. Entscheidungen des Reichsfinanzhofs Bd. 2, 240; 6, 8; 7, 275).

II.

Nach den vorstehenden Ausführungen ergibt sich für den inländischen Kaufmann, falls er die Umsatzsteuerpflicht vermeiden will, die Notwendigkeit, nicht als Vertreter eines ausländischen Hauses, sondern als Kommissionär die nach Freiliste 1 b zugelassenen ausländischen Waren zu vertreiben. In diesem Fall tritt er nach außen selbständig als Käufer bzw. Verkäufer auf, während er im Innenverhältnis seinem Auftraggeber, dem Kommittenten gegenüber, aus dem abgeschlossenen Geschäft verpflichtet ist. Das für die Waren vom inländischen Abnehmer erzielte Entgelt ist umsatzsteuerfrei.

Falls der Kommissionär kein Lager unterhält, also die Ware unmittelbar vom Kommittenten zum Abnehmer geht, so ist der Kommissionär auf Grund des Zwischenhandelsprivileg nach § 7 UStG. mit dem Entgelt umsatzsteuerfrei, ohne daß es der Heranziehung der besonderen Vorschriften über das Einfuhrgeschäft bedarf.

Unterhält der Kommissionär ein Lager, so ist die Steuerfreiheit des Entgelts bei Gegenständen der Freiliste 1 b auf Grund des § 2, 1 UStG. gegeben, die im Falle des Vertreters ausscheiden mußte. Der Übergang vom ausländischen Kommittenten zum inländischen Kommissionär ist „Lieferung", also „Einfuhr" und nicht „Verbringen", daher ist die Lieferung vom Kommissionär an den Abnehmer „erster Umsatz nach der Einfuhr" und somit steuerfrei. (Entscheidungen des Reichsfinanzhofs Bd. 6 S. 6 ff.).

Entfällt die Steuerpflicht hinsichtlich des Entgelts, weil die Ware nicht durch die Hand des Kommissionärs ging (§ 7 UStG.), so ist dieser nach dem Gutachten des Reichsfinanzhofs vom 11. Februar 1921 (Bd. 4 S. 316 ff.) auch hinsichtlich der Provision umsatzsteuerfrei.

Unterhält der Einfuhrkommissionär ein Lager, ist also die Steuerfreiheit nicht auf Grund des § 7 UStG. gegeben, sondern weil ein erster Umsatz nach der Einfuhr vorliegt, so soll nach der in einem Erlasse des Reichsfinanzministers vom 2. August 1924 (III U 5402) kundgegebenen Auffassung die Provision zu versteuern sein. Der Reichsfinanzminister begründet seinen Standpunkt damit, daß nach § 11 B I der Ausführungsbestimmungen des UStG. als steuerfreie Umsätze im Sinne des § 2 Nr. 1 a und B des UStG. nur Lieferungen, nicht auch Leistungen gelten. Als eine „Leistung" ist aber die auf Übernahme, d. h. steuerfreie Einfuhr, folgende Vermittlertätigkeit des Kommissionärs anzusehen und daher bestehe für die vereinnahmte Provision die Umsatzsteuerpflicht. Infolgedessen werden nun die Provisionen der Einfuhr-Kommissionäre ab 1. September als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Dieser Auffassung dürfte jedoch nicht beizutreten sein, sie verstößt gegen die Bestimmungen und den Sinn des Umsatzsteuergesetzes ebenso wie gegen die vom Reichsfinanzhof gegebenen Richtlinien. Die Betrachtungsweise des Kommissionsgeschäftes ist zwar nach

handelsrechtlichen Grundsätzen richtig; denn danach ist der Kommissionär als eine Persönlichkeit gedacht, die dem Kommittenten Dienste leistet, so daß das Kommissionsgeschäft sich, bürgerlich-rechtlich betrachtet, als eine Abart des Werkvertrages darstellt. Für das Steuerrecht ist diese Unterscheidung aber ohne Belang, steuerrechtlich bilden die Beziehungen zwischen Kommittent und Kommissionär ein einheitliches Umsatzgeschäft. Der Kommissionär ist dem Zwischenhändler gleichzustellen. Diese Erwägungen haben dazu geführt, die Provision des Kommissionärs, der die Ware nicht in Besitz nimmt, für steuerfrei zu erklären, sie müssen auch dazu führen, den Kommissionär, der einen „ersten Umsatz nach der Einfuhr" tätigt, steuerfrei zu lassen. Auch wirtschaftliche Erwägungen fordern diese Auslegung. Die Befreiung des „ersten Umsatzes nach der Einfuhr" bezweckt den Schutz des deutschen Einfuhrhändlers. Es soll verhindert werden, daß der inländische Einfuhrhändler ausgeschaltet wird, um die Steuer zu ersparen, indem sich derjenige, der ausländische Ware beziehen will, unmittelbar mit der ausländischen Firma in Verbindung setzt. Um diese für einen wichtigen Wirtschaftszweig außerordentlich schädliche Folge zu vermeiden, sind die außerhalb des Kleinhandels erfolgenden ersten Umsätze nach der Einfuhr steuerfrei geblieben.

Die hier vorgetragene, dem Erlaß des Reichsfinanzministers widersprechende Ansicht findet in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ausdrückliche Bestätigung. In einem Urteil vom 17. Mai 1921 (Bd. 6 S. 6), das zunächst auf das Gutachten vom 11. Februar 1921 (Bd. 4 S. 316) verweist, wonach das Entgelt steuerfrei bleibe, wenn die Waren zwar von einem Verkaufskommissionär im Inland abgesetzt, aber vom ausländischen Lieferer unmittelbar dem Kunden zugesandt worden seien, ist gesagt:

„Aus diesem (dem Gutachten) geht auch hervor, daß solchenfalls die Provision aus dem Entgelt nicht abgespalten und besonders versteuert werden kann. Dasselbe muß gelten, wenn die Steuerpflichtige als Verkaufskommissionärin zwar den unmittelbaren Besitz an den eingeführten Gegenständen ihren Abnehmern übertrug, aber diese Gegenstände nach § 2 Nr. 1 UStG., wie vorstehend dargelegt, umsatzsteuerfrei sein sollen."

Es kann daher der Erwartung Ausdruck gegeben werden, daß die Rechtsprechung der Finanzgerichte sich durch den Erlaß nicht beirren läßt.

Etwa Betroffenen kann nur empfohlen werden, alle ihnen in der Reichsabgabenordnung gegebenen Rechtsmittel anzuwenden, um sich gegen die unberechtigten Ansprüche des Fiskus zu wehren.

Schätzung oder Buchführung.

Von Dr. jur. H. J. Bärwinkel-Leue, Berlin.

Steuersyndikus der „Fram", Aktiengesellschaft für Revision und Treuhandgeschäfte, Hamburg-Leipzig-Berlin.

Die endgültigen Vorschriften für die Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 1924 sind noch nicht ergangen. Man spricht von einer gründlichen Neugestaltung des ganzen Einkommensteuergesetzes, das einer solchen sicherlich auch bedarf. Es sind also noch Hoffnungen möglich — aber auch Wünsche und Bedenken. Von diesen soll hier die Rede sein.

Das Wichtigste und Erste bei jedem Einkommensteuergesetz sind die Vorschriften über die Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens. Hierfür schlägt die sog. „Verwaltungsabbau-Kommission" in einem ausführlichen und eingehenden Gutachten vor, zu dem System der Schätzung, wie es das alte preußische Einkommensteuergesetz anwandte, zurückzukehren. Rechtsanwalt Dr. Carl Becher stimmt diesem Vorschlag in der Deutschen Juristenzeitung (1924, Sp. 953) bei und sagt, es sei „sinnlos, die Tausende von Steuerpflichtigen, die zu keiner Buchführung verpflichtet sind, zur Abgabe einer Steuererklärung nach bestem Wissen und Gewissen zu zwingen, trotzdem gar keine Kontrolle möglich ist". Wenn man die Sache von diesem Gesichtspunkte aus betrachtet, ist allerdings jede Steuererklärung, die nicht auf irgend einer Buchführung beruht (es braucht ja nicht gerade die doppelte Buchführung zu sein), ohne Bedeutung. Danach müßten also alle Steuerpflichtigen, die keine Bücher zu führen verpflichtet sind, eo ipso eingeschätzt werden. Ich nehme an, daß die meisten Steuerpflichtigen, die schon einmal am eigenen Beutel gespürt haben, was es heißt, eingeschätzt zu werden, für derartige Pläne wenig Begeisterung aufbringen werden.

Die Wiedereinführung des allgemeinen Schätzungsverfahrens würde wohl auch nicht mit den Grundgedanken der Reichsabgabenordnung übereinstimmen. Die RAO. strebt danach, für die Veranlagung jeder Steuer, nicht nur der Einkommensteuer, möglichst zuverlässige Grundlagen zu schaffen. Bekannt ist die — freilich nicht zwingende — Vorschrift des § 164: „Auch wer nicht verpflichtet ist, Buch zu führen, soll, wenn er ein Einkommen von mehr als 10 000 Mark versteuert, seine Einnahmen fortlaufend aufzeichnen." Diese Vorschrift hat freilich mehr den Charakter einer Empfehlung — aber diese Empfehlung ist in der Tat sehr nützlich.

Praktisch hat man also die Steuerpflichtigen, welche zu keiner Buchführung verpflichtet sind, von denen zu unterscheiden, die nach irgend einer gesetzlichen Vorschrift Bücher führen müssen.

Die letzteren werden sich nun gegen eine Schätzung ihres Einkommens, die sie benachteiligt, weil sie unzutreffend ist, immer mit Hilfe ihrer Bücher wehren können. Voraussetzung ist dabei natürlich, daß die Bücher auch richtig und ordnungsgemäß geführt werden. Bei dieser Kategorie von Steuerpflichtigen auf das Schätzngsverfahren zurückgreifen zu wollen, würde meines Erachtens einen Rückschritt darstellen. Es wäre dies eine unverständliche Aufgabe der festen Veranlagungsgrundlagen zugunsten des freien Ermessens, das im Recht doch immer nur ultima ratio bleiben sollte.

Anders mag es sich vielleicht bei den Nichtbuchführungspflichtigen verhalten; aber auch hier wird in zahlreichen Fällen eine sicherere Veranlagungsgrundlage zu finden sein, als die Schätzung bieten kann.

Für den Lohnsteuerpflichtigen führt der Arbeitgeber in seinen Lohnlisten und -nachweisungen ja bereits Buch. Hier wäre also jede Schätzung ein Verlassen des sicheren Bodens der Tatsachen und dürfte daher praktisch nie in Frage kommen. Das gleiche gilt — mutatis mutandis — für den Steuerabzug vom Kapitalertrag.

Bei allen übrigen Einkommensarten, die bei einem Steuerpflichtigen, der nicht zur Buchführung verpflichtet ist, in Frage kommen, wird man vielleicht, wie auch schon heute, auf die Schätzung zurückgreifen dürfen. Man sollte aber, und darin scheint mir die wichtigste Forderung zu liegen, das Schätzungsverfahren nicht zur Regel werden lassen, sondern es, wie schon heute, nur als subsidiäre Maßnahme in geeigneten Fällen anwenden.

Auf jeden Fall muß aber, wenn man schon auf das allgemeine Schätzungsverfahren, gegen das doch auch große Bedenken möglich sind, zurückgreift, durch eine entsprechende

Vorschrift jedem, auch dem Nichtbuchführungspflichtigen, die Möglichkeit eröffnet werden, durch seine ordnungsmäßig geführten Bücher — wenn er freiwillig solche führt — die etwa der Sicherheit halber durch einen Bücherrevisor oder eine zuverlässige Revisionsgesellschaft auf ihre Richtigkeit hin geprüft und bestätigt werden können, den Nachweis zu erbringen, daß die Schätzung der Steuerbehörde nicht mit dem wirklichen Einkommen des betreffenden Steuerpflichtigen übereinstimmt. Dieser Nachweis dürfte aber nicht erst im kostspieligen und langwierigen ordentlichen Rechtsmittelverfahren erbracht werden können, sondern in einem raschen und einfachen Verfahren vor dem Finanzamt. Das könnte etwa in der Weise geschehen, daß wenn sich der Steuerpflichtige zur Vorlage von Büchern erbietet, die Schätzung nicht angewendet werden dürfte, wenn die Bücher vollständig und richtig geführt sind, und daß eine etwa bereits erfolgte Schätzung von dem Finanzamt formlos zurückgenommen werden könnte. Nur bei einer solchen Regelung könnte das für die Steuermoral wichtige Gefühl bei dem Steuerpflichtigen erhalten bleiben, daß er es in der Hand hat, eine zutreffende und daher gerechte Besteuerung des Einkommens durch eigene Sorgfalt herbeizuführen.

Neuregelung des Inkrafttretens der deutschen Gesetze und Verordnungen in den besetzten Gebieten.

Von Steuersyndikus Dr. jur. Rabich, Köln.

Am 4. 12. 1924 ist von der Hohen Interalliierten Rheinlandkommission mit Wirkung vom 10. 12. 1924 (Bekanntmachung des Präsidenten der Reichsvermögensverwaltung für die besetzten rheinischen Gebiete vom 20. 12. 1924 Nr. 40 S. 293) eine Verordnung Nr. 284 erlassen worden, welche eine grundlegende Neuregelung des Inkrafttretens der deutschen Gesetze und Verordnungen in den besetzten Gebieten vorsieht. Nach Titel III Art. 7—9 der Gesetzgebungsverordnung vom 10. 1. 1920, welcher durch diese Verordnung Nr. 284 aufgehoben worden ist, konnten bekanntlich die Gesetze des Deutschen Reiches und der Länder sowie die allgemeinen Verordnungen in den besetzten Gebieten erst in Vollzug gesetzt werden, nachdem sie durch die zuständigen Behörden der Hohen Kommission vorgelegt und von letzterer geprüft worden waren, ob diese Vorschriften keine Bestimmungen enthielten, die geeignet waren, dem Unterhalt der Besatzungstruppen, ihrer Sicherheit oder ihren Bedürfnissen abträglich zu sein. Bis zum 10. Dezember 1924 traten die deutschen Gesetze in den besetzten Gebieten erst zehn Tage nach ihrer Registrierung bei der Hohen Kommission in Kraft, es sei denn, daß letztere vorläufig oder endgültig dagegen Einspruch erhoben hatte.

In Erwägung dessen, daß die gegenwärtigen Umstände eine Vereinfachung des Verfahrens zur Prüfung der deutschen Gesetze seitens der Hohen Kommission zulassen und es so im allgemeinen ermöglichen, daß die deutschen allgemeinen Gesetze und Verordnungen in den besetzten Gebieten an demselben Zeitpunkte wie im unbesetzten Deutschland Anwendung finden können, hat die Rheinlandkommission die Verordnung Nr. 284 erlassen, die somit nicht nur einen weiteren Schritt zur Annäherung der rechtlichen, insbesondere der steuerrechtlichen, Verhältnisse des besetzten Gebietes an d~s unbesetzte Gebiet darstellt, sondern auch im Interesse des friedlichen Zusammenarbeitens der Behörden im besetzten Gebiet mit der Rheinlandkommission durchaus zu begrüßen ist. Nach Art. I der Verordnung sind zwar die Reichs- und Landesgesetze, bevor sie in den besetzten Gebieten in Anwendung gebracht werden, durch die zuständigen Behörden nach wie vor der Hohen Kommission zu übermitteln, die ihrerseits die Prüfung vornehmen wird, ob die genannten Erlasse keine Bestimmung enthalten, die geeignet wäre, den Unterhalt der Besatzungstruppen, deren Sicherheit bzw. deren Bedürfnisse zu gefährden. Aber grundsätzlich treten a b 10. D e z e m b e r 1924 die zugelassenen Gesetze und Verordnungen im besetzten Gebiet n u n m e h r z u d e m g l e i c h e n Z e i t p u n k t e i n K r a f t, w i e i m u n b e s e t z t e n. Das Verfahren ist in Art. 2 dahin geregelt, daß die Hohe Kommission nicht wie bisher nach zehn Tagen, sondern u n v e r z ü g l i c h den deutschen Behörden eine Liste derjenigen Erlasse notifiziert, die sofort in den besetzten Gebieten zu demselben Zeitpunkte wie im unbesetzten Deutschland als in Vollzug gesetzt gelten. Gleichfalls unverzüglich wird den deutschen Behörden eine Liste derjenigen Verordnungen bekanntgegeben, deren Charakter erst eine eingehende Prüfung notwendig erscheinen läßt. Und nur bezüglich dieser Erlasse, die eingehender Prüfung bedürfen, ist die zehntägige Frist aufrechterhalten worden, innerhalb deren sich die Hohe Kommission das Recht vorbehält, im Wege eines begründeten Beschlusses einen vorläufigen oder endgültigen Einspruch zu erheben oder Vorbehalte zu machen. Die zehntägige Frist kann nach ihrem Ablauf durch Sonderbeschluß wieder erneuert werden. Erfolgt kein Einspruch oder wird kein Vorbehalt gemacht, so gelten auch diese Erlasse in den besetzten Gebieten an demselben Tage in Vollzug gesetzt, wie im unbesetzten Deutschland.

In Art. 3 behält sich die Hohe Kommission das auch in der Gesetzgebungsverordnung Art. 8 Abs.2 bereits statuierte Recht vor, ein schon in Kraft getretenes Gesetz aufzuheben oder nachträglich zu seine rAnwendung Vorbehalte zu machen.

Nach dem alten Verfahren wird der Tag des Fristablaufes gemäß Art. 8 der Gesetzgebungsverordnung, der durch die Verordnung Nr. 284 außer Kraft gesetzt ist, praktisch nur noch bei den bis zum 10. 12. 1924 eingereichten aber noch nicht geprüften Gesetzen und Verordnungen durch den Vermerk: „Zugelassen ab . . . . .“ seitens des Präsidenten der Reichsvermögensverwaltung bekanntgegeben.

Das Zwischenhandelsprivileg des Umsatzsteuergesetzes.

Von Finanzrat a. D. Yblagger, Eichstätt.

Einleitung.

Die wirtschaftliche Berechtigung des § 7 findet die Begründung des Gesetzes in dem Schutze des Zwischenhandels. Dieser Grund ist mehrfach schon bestritten worden, und in der Tat kann man auch der Ansicht sein, daß die Förderung von Kettengeschäften, welche den Weg vom Produzenten zum Verbraucher verlängern, schwere wirtschaftliche Bedenken hat. Anderseits läßt sich aber nicht bestreiten, daß bei der Vielgestaltigkeit unseres Erwerbslebens ein gewisser Zwisechnhandel notwendig und die Begünstigung desselben in steuerlicher Beziehung auch den Verbrauchern zugute kommt. Außer Zweifel aber ist, daß der § 7 im Vollzuge bisher ziemliche Schwierigkeiten verursacht und zu zahlreichen Zweifel- und Streitfragen Anlaß gegeben hat. Eine Besprechung dieser Bestimmung dürfte daher für die beteiligten Kreise von Interesse sein.

I.

Entstehung des § 7 in der gegenwärtigen Fassung.

Die Anfänge dieser Bestimmung finden sich im Tarif 10 Ziffer 4 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung vom 21. Juni 1916 (Warenumsatzstempelgesetz). Diese Bestimmung lautet: „Wird bei Abwicklung mehrerer Kauf- oder Anschaffungsgeschäfte die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Waren oder über Waren gleicher Art abgeschlossen sind, die Ware nur einmal in Natur übertragen, so gilt dies nur als Warenlieferung desjenigen, der die Ware in Natur überträgt."

Nach dem Wortlaut des Gesetzes konnte man annehmen, daß unter Übertragung in Natur nur die Übertragung des unmittelbaren Besitzes zu verstehen sei. Allein nach dem Kommissionsbericht sollte hierunter die Übertragung des Eigentums in jeder Form zu verstehen sein, also nicht bloß Übergabe, sondern auch Abtretung des Herausgabeanspruches und das constitutum possessorium. Dieser Ansicht schlossen sich die für den Vollzug des Gesetzes ausschlaggebenden Auslegungsgrundsätze Ziffer VIII, fast die ganze Literatur und das Reichsgericht in den „Amtlichen Mitteilungen" von 1918 Seite 99 an. Nur Hirschfeld S. 21 und Yblagger S. 19 waren anderer Ansicht.

Hiermit war aber der Zweck des Gesetzes, nämlich die Schonung des Zwischenhandels, großenteils illusorisch gemacht.

Als daher an Stelle des Warenumsatzstempelgesetzes das Warenumsatzsteuergesetz vom 28. Juli 1918 trat, wurde, um dieses mißliche Ergebnis zu beseitigen und die Fälle, in welchen der Zwischenveräußerer die Sache nicht zu sehen bekommt, steuerfrei zu lassen, in § 4 bestimmt: „Wird bei Abwicklung mehrerer Umsatzgeschäfte, die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abgeschlossen sind, der unmittelbare Besitz an den Gegenständen nur einmal übertragen, so ist nur das Umsatzgeschäft desjenigen steuerpflichtig, der den unmittelbaren Besitz überträgt. Bei Lieferungen durch Konnossement, Lade- oder Lagerschein ist nur diejenige durch den ersten inländischen Inhaber des Papiers steuerpflichtig." (Vgl. Popitz, Umsatzsteuergesetz 1918 S. 102/3.)

Bei dieser Fassung ergaben sich aber wieder Zweifel, ob die Steuerpflicht auch dann eintrete, wenn der unmittelbare Besitz nicht an oder durch den Besitzer selbst, sondern durch oder an einen Besitzmittler übertragen wird. Beispiel: A. kauft von B. Waren und läßt sie bei C. einlagern, dann verkauft er die Ware an D., und C. sendet sie im Auftrage des A. an D. Deshalb wählte man im Umsatz- und Luxussteuergesetz vom 24. Dezember 1919 folgende Fassung:

„Absatz 1. Bei Abwicklung mehrerer von verschiedenen Unternehmen über denselben Gegenstand oder über Gegenstände gleicher Art, abgeschlossenen Umsatzgeschäfte sind nur die Lieferungen derjenigen Unternehmen steuerpflichtig, die den unmittelbaren Besitz übertragen. Der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch einen Unternehmer steht die Übertragung durch denjenigen gleich, der die Gegenstände auf Grund eines besonderen mit dem Unternehmer abgeschlossenen Vertrages besitzt, es sei denn, daß er lediglich die Beförderung übernommen hat.

Absatz 2. Betrifft im Falle des Absatzes 1 eines der Umsatzgeschäfte eine Lieferung der in §§ 15 und 21 bezeichneten Art, so ist der Lieferer auch dann steuerpflichtig, wenn er den unmittelbaren Besitz nicht überträgt."

Wie sich später unter II zeigen wird, ging hierbei der Regierungsentwurf von einer teilweisen unrichtigen Voraussetzung aus.

Da sich hinsichtlich der Lieferungen von Elektrizität, Gas und Wasser durch Leitungen mehrerer Unternehmungen wieder Schwierigkeiten zeigten, wurde im Gesetz vom 8. April 1922 dem § 7 ein weiterer Absatz 3 angefügt. „Die Lieferung von Elektrizität, Gas und Wasser durch zusammenhängende Leitungen mehrerer Unternehmungen gilt nur als einmalige Übertragung des unmittelbaren Besitzes, steuerpflichtig ist der erste Lieferer."

Weitere Änderungen hat § 7 bis heute nicht erfahren.

II.

Erläuterungen.

Bevor an eine nähere Erläuterung der ziemlich schwierigen und auch nicht glücklich gefaßten Gesetzesbestimmung gegangen wird, wird es sich empfehlen, die wichtigsten Begriffe derselben näher zu besprechen.

Als solche kommen in Frage:

A. Umsatzgeschäfte, B. Lieferungen, C. Unmittelbarer Besitz, D. Mittelbarer Besitz.

Es handelt sich hier um bürgerlich-rechtliche Begriffe. Da aber die Rechtseinheit in einem Staate erfordert, daß Rechtsbegriffe in verschiedenen Gesetzen möglichst einheitlich sein sollen, so ist als Grundsatz auch für das Steuerrecht anzunehmen, daß die bürgerlich-rechtlichen Begriffe im Steuerrecht insolange und insoweit als identisch mit den Begriffen des bürgerlichen Rechtes zu gelten haben, bis oder insoweit nicht das betreffende Steuergesetz oder anderweite steuerrechtliche Bestimmung, z. B. § 4 und § 80 der Abgabenordnung, das Gegenteil anordnen. Da aber dies hinsichtlich der oben bezeichneten Begriffe A, C und D nicht der Fall ist, und da ja gerade Vorgänge des bürgerlichen Rechtsgebietes das Steuerobjekt bilden sollen, so werden die obigen Begriffe A, C und D nach dem bürgerlichen Rechte zu bestimmen sein. Der Begriff B ist im Umsatzsteuergesetze selbst umschrieben wie folgt: „In den Fällen, in denen die Steuer lediglich an die Lieferung anknüpft, liegt eine Lieferung im Sinne dieses Gesetzes vor, wenn der Lieferer dem Abnehmer die Verfügung über eine Sache verschafft. Als Lieferung ist auch eine Leistung aus einem Vertrag über die Bearbeitung und Verarbeitung einer Sache anzusehen, wenn der Unternehmer Stoffe, die er beschafft, verwendet und es sich hierbei nicht nur um Zutaten oder Nebensachen handelt."

A. Umsatzgeschäfte sind Geschäfte, welche auf einen Güter- oder Leistungsaustausch gerichtet sind (Lieferung oder Leistung gegen Bezahlung, z. B. Kauf, Tausch, Werklieferung, § 433, Werkverträge, Abtretung des obligatorischen Anspruches aus diesen Geschäften usw.).

C. Besitz ist die tatsächliche Gewalt einer Sache (§ 854 des Bürgerlichen Gesetzbuches). Unmittelbar ist der Besitz, wenn er vom Besitzer selbst oder von einem unselbständigen Vertreter (Besitzdiener) ausgeübt wird (§ 855 des Bürgerlichen Gesetzbuches).

D. Mittelbar ist der Besitz, wenn der unmittelbare Besitz von einem selbständigen Vertreter, d. i. von einem Vertreter, der ein Recht auf den unmittelbaren Besitz hat, für den Besitzer ausgeübt wird (Mieter, Pächter, Nießbraucher, Verwahrer, Lagerhalter, Frachtführer usw., Bürgerliches Gesetzbuch § 868).

§ 7 Abs. I S. 1 erfordert sohin

1. mehrere Umsatzgeschäfte zwischen verschiedenen Personen,

2. Umsatzgeschäfte über dieselben oder gleichartige Gegenstände,

3. eine einmalige Übertragung des unmittelbaren Besitzes.

Hinsichtlich der ersten Voraussetzung haben sich bisher keine nennenswerten Zweifel und Kontraversen ergeben. Sie ist auch sehr klar; wo kein Umsatz stattfindet, kann auch von Lieferungen nicht die Rede sein. Es ist nur zu betonen, daß auch die Abtretung des obligatorischen Anspruches aus dem Geschäfte Lieferung und nicht etwa Leistung im engeren Sinne ist (vgl. Popitz, Gesetz vom 26. 7. 1918 S. 104). Mehr zu Zweifeln gab schon der 2. Punkt „dieselben Personen, gleiche oder gleichartige Gegenstände". Hierüber ergaben sich Streitfragen namentlich bei Geschäften von offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften und deren Teilhaber, dann hinsichtlich der Gleichartigkeit bei Gegenständen, welche vor dem Umsatz einer Bearbeitung unterlagen. Am meisten aber gab die Frage der Übertragung des unmittelbaren Besitzes Anlaß zu Zweifel- und Streitfragen, namentlich im Kommissionsgeschäft und bei Geschäften zwischen Genossenschaften und deren Mitgliedern. Die Anwendungsfälle sollen zunächst an Beispielen erläutert werden.

A. in Breslau kauft von B. in Frankfurt a. M. einen Posten Leder und verkauft denselben an C. in Berlin. Die Lieferung erfolgt direkt von Frankfurt nach Berlin. Es liegen hier zwar zwei Umsatzgeschäfte vor, jedoch nur eine einmalige Übertragung des unmittelbaren Besitzes von B. an C. und daher nur ein steuerpflichtiges Geschäft. B. ist steuerpflichtig mit dem von A. erhaltenen Entgelte. Das gleiche gilt, wenn an Stelle des B. eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft gesetzt wird, deren Teilhaber A. ist. Ließe aber A. das Leder von B. an eine Fabrik liefern, dort zu Taschen verarbeiten und dann B. erst die Taschen an C. liefern, so sind die Geschäfte des A. mit dem Entgelt von C. steuerpflichtig, weil nicht mehr die gleichartigen Gegenstände umgesetzt sind. Wenn aber A. die von B. gekaufte Sache in Frankfurt bei einem Lagerhalter H. einlagert und dann erst an C. in Berlin durch den H. liefern ließe, so ist er nach § 7 Absatz 2 Satz 2 steuerpflichtig. Unter der Herrschaft des § 4 des Umsatzsteuergesetzes von 1918 aber erschien es zweifelhaft, ob in diesem Falle ein oder zwei steuerpflichtige Geschäfte von B. an A. und A. an C. vorliegen oder nur eines von B. an C. Man neigte auch in Regierungskreisen zu der Ansicht, daß der Übertragende und derjenige, an den übertragen wird, selbst unmittelbarer Besitzer sein bzw. unmittelbaren Besitz erhalten sollte.

Dieser Ansicht trat der Reichsfinanzhof in seinem Gutachten vom 26. März 1920 (RStBl. 20 S. 360) entgegen und führte aus, daß sowohl die Übertragung des unmittelbaren Besitzes an einen Besitzmittler, als auch die Übertragung des unmittelbaren Besitzes auf Geheiß des mittelbaren Besitzers durch einen Besitzmittler Übertragung des unmittelbaren Besitzes ist und die Steuerpflicht auslöst. Also wäre in obigem Beispiel die Übertragung von B. an H. für A. und von H. an C. auf Geheiß von A. schon nach dem § 4 des Warenumsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 steuerpflichtig gewesen.

Hiernach erschien die Änderung in dem Gesetz vom 24. Dezember 1919 eigentlich als überflüssig. Der Reichsfinanzhof hat aber in den Satz des § 7 in einem anderen Sinn ausgelegt und ihn für den Fall angewandt, wenn der Vertreter (Besitzmittler) des Verkäufers zugleich der Vertreter (Besitzmittler) des Erwerbers wird, und zwar dadurch, daß letzterer mit dem Vertreter des Veräußerers einen besonderen Vertrag bzw. in den Vertrag des Veräußerers eintritt. Es lag folgender Fall vor: Die Wollgroßhandlung A. gab der Kämmerei F. Wolle zum Kämmen, den hierbei erzielten Kammabzug (Kämmling) verkaufte sie an B. und trat den Anspruch auf Herausgabe an B. ab, und dieser trat in den Vertrag des A. ein. B. verkaufte an C. in gleicher Weise, und dieser trat wiederum in den Vertrag des B. ein und verkaufte weiter an D. unter Abtretung des Herausgabeanspruches. Letzterer rief ab und erhielt von F. den unmittelbaren Besitz. Steuerpflichtig wurde erklärt A. mit dem Entgelte von B., B. mit dem Entgelte von C. und C. mit dem Entgelte von D. Es fragt sich aber, wann tritt die Steuerpflicht von A., B. und C. ein? Auch hier gehen die Ansichten auseinander. Kloß meint, erst wenn F., der Besitzmittler, unmittelbaren Besitz an D. übertragen hat. Diese Ansicht wird mit Recht abgelehnt. A., B. und C. werden steuerpflichtig a) bei Versteuerung nach Zahlung beim Eingang derselben, b) bei Versteuerung nach Lieferungen aber erst dann, wenn die Lieferung erfolgt ist, d. h. wenn A. den Anspruch auf Herausgabe an B. und B. den Herausgabeanspruch an C. und C. denselben an D. abgetreten hat und B. und C. in den Vertrag des A. bzw. B. mit der Kämmerei F. eingetreten sind. (Enscheidung des Reichsfinanzhofs Band II S. 328.)

Man kann, rein juristisch betrachtet, diese Entscheidung nicht für unrichtig erklären, ob sie aber auch dem § 4 der Abgabenordnung und den wirtschaftlichen Bedürfnissen entspricht, ist zu bezweifeln. Sie birgt neuerdings die Gefahr in sich, daß man wieder in das alte Geleise des Warenumsatzstempels zurückkommt und schließlich auch diese Fälle besteuert, in denen, wie Popitz sagt, der Käufer die Ware gar nicht sieht.

In der Tat sind schon Stimmen laut geworden, die auch dem bloßen Besitzinstitut die Wirkung der Steuerpflicht zuschreiben. „Deutsche Steuer-Zeitung" 1920, Jahrgang 11, Nr. 2. Dieser Ansicht ist der Reichsfinanzhof allerdings nicht beigetreten (Band 10 S. 88), weil hier kein besonderer auf Übertragung des unmittelbaren Besitzes gerichteter Vertrag vorliegt.

Absatz I Satz 2 macht eine Ausnahme, wenn der Besitzmittler lediglich die Beförderung des Gutes besorgt (Frachtführer, Spediteur). Z. B.: A. kauft von B. in München Waren und läßt sie durch den Spediteur X. direkt an C. nach Frankfurt expedieren. Hier bleibt A. steuerfrei. Es ergeben sich aber wiederum Zweifel über den Umfang des reinen Speditionsgeschäftes, worüber verschiedene Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vorliegen, welche am Schluß angeführt sind.

Nach den bisherigen Ausführungen scheidet als steuerfrei in der Kette derjenige aus, welcher weder selbst noch durch Dritte den unmittelbaren Besitz der Ware überträgt. Beispiel: Eine Kohlenhandlung A. läßt die kommissionsweise verkauften von der Zeche erkauften Kohlen unmittelbar an ihre Käufer liefern. Der Umsatz A. an die Kunden ist ganz steuerfrei und nicht etwa als Leistung aus dem Zwischengewinn steuerpflichtig. Der Reichsfinanzhof hat sich hierzu in einem Urteil vom 22. 10. 1919 (Amtl. Mitteilungen 1919 S. 417) dahin ausgesprochen, daß Leistungen (Leistung ist der Oberbegriff, welcher den Begriff Lieferungen und Leistungen umfaßt), welche sich als Lieferungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes qualifizieren, nicht wieder in Leistungen im engeren Sinne gespalten werden dürfen.

Dagegen ist steuerpflichtig derjenige, welcher selbst oder durch Dritte unmittelbaren Besitz überträgt, und zwar mit dem Entgelt, das er selbst erhält (RFH. v. 23. Juli 1919, Amtliche Mitteilungen 1919 S. 325). Beispiel: A. verkaufte an B. Ware für 2000 M, B. dieselbe an C für 2500 M und C. an D. für 2800 M und D. an E. für 3000 M. A liefert nun auf Anweisung des B. direkt an E. Steuerpflichtig ist nur A. und zwar aus 2000 M Entgelt des B. Ist A. etwa nach § 2 Abs. 1 steuerfrei, so entfällt jede Umsatzsteuer.

Das Hauptanwendungsgebiet des § 7 ist das Kommissionsgeschäft, und hier ergeben sich Zweifel namentlich hinsichtlich der Grenzen zwischen Kommissionär und Agent. Es ist daher nötig, die Begriffe Kommissionär und Agent näher zu besprechen. Kommissionär ist nach § 383 des Handelsgesetzbuches, wer im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung kauft oder verkauft. Agent dagegen, wer, ohne Handlungsgehilfe zu sein, ständig betraut ist, für das Handelsgeschäft eines anderen (seines Auftraggebers) Geschäfte zu vermitteln, oder in dessen Namen abzuschließen. Ob Kommission oder Agenturgeschäft vorliegt, kann im einzelnen Fall oft nicht ganz klar zu Tage liegen. Allein bei der Feststellung im einzelnen Fall ist im Zweifel immer Kommission anzunehmen. Auf Grund der gesetzlichen präsumtion des Bürgerlichen Gesetzbuches § 164 Abs. II:

„Tritt der Wille, in fremdem Namen zu handeln, nicht erkennbar hervor, so kommt der Mangel des Willens, in eigenem Namen zu handeln, nicht in Betracht."

Diese Bestimmung kommt gemäß Artikel II des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch auch zum Handelsgesetzbuch in Anwendung.

Der Agent ist nur mit seiner Provision, hiermit aber immer, steuerpflichtig, der Kommissionär aber mit dem ganzen Entgelt für seine ganzen Lieferungen, soweit nicht die Ausnahme des § 7 Platz greift, letzterenfalls aber ganz frei, wie bereits oben ausgeführt wurde. Die Kommission kann sein

1. Verkaufskommission, dann liegen zwei Lieferungen vor,
   a) die des Kommittenten an den Kommissionär, und
   b) die des Kommissionärs an den Dritten;
2. Einkaufskommission, dann liegen zwei Lieferungen vor,
   a) des Dritten an den Kommissionär und b) des Kommissionärs an den Kommittenten.

Soweit der Kommissionär, nicht ohne unmittelbaren Besitz zu erlangen, an den Dritten bzw. an den Kommittenten liefert, sind seine Lieferungen steuerpflichtig, außerdem nach § 7 ganz steuerfrei, wie bereits erwähnt.

Beispiele:

1. A. kauft im Namen des B. von C. Getreide. Gleichviel, ob A. die Ware direkt von B. an C. senden läßt, oder zunächst selbst abnimmt, ist A. steuerpflichtig aus seiner Provision und B. aus dem Entgelt des C.

2. A. kauft im eigenen Namen für Rechnung des C. bei B. Getreide, nimmt solches auf Lager und liefert es erst dann an C., so ist steuerpflichtig B. aus dem Entgelt des A. und A. aus dem Entgelt des C. Läßt A. aber von B. direkt an C. liefern, dann ist nur B. steuerpflichtig aus dem Entgelt des A.

3. Die Kohlengroßhandlung A. verkauft im eigenen Namen 10 Waggon Kohle für Rechnung der Zeche X. und weist dieselben zur Versendung an die einzelnen Abnehmer an. Steuerpflichtig ist nur die Zeche X., die Kohlengroßhandlung A. für ihre Provision frei.

Ebenso, wenn zwar A. die Frachtbriefe zunächst auf sich stellen, dann aber auf der Bahn einfach umkartieren läßt. Nimmt aber A. zunächst die Kohlen auf Lager und verkauft sie erst dann an die einzelnen Abnehmer, so ist die Zeche X. steuerpflichtig für die Lieferung an A. und A. steuerpflichtig für die Lieferungen an die Abnehmer.

Ähnlich liegen die Verhältnisse bei den Verkaufssyndikaten. Verkauft ein Syndikat A. im eigenen Namen Maschinen für die Fabrik E. und läßt die Maschinen direkt an die Kunden von der Fabrik schicken und liefert 80% des Kaufpreises an die Fabrik ab, so ist diese hieraus steuerpflichtig, A. aber steuerfrei.

Es ist noch die Frage zu besprechen, wann die Tätigkeit des Spediteurs über die Beförderung hinausgeht. Hier wurde bisher angenommen, daß eine Überschreitung der reinen Beförderungstätigkeit vorliegt, wenn der Spediteur auf Anweisung des Lieferanten die Waren an den Abnehmer verteilt. Der Große Senat des Reichsfinanzhofs hat aber in der Entscheidung vom 1. 10. 1923 diese Frage verneint und in der Verteilung der Ware an die Abnehmer keine Überschreitung der Beförderungstätigkeit erblickt.

Beispiel: Die Firma A. kauft einen Waggon Mehl von der Kunstmühle B. und läßt das Mehl durch ihren Spediteur C. an die Kunden in D. verteilen. A. bleibt steuerfrei.

§ 7 Absatz 2 (Luxussteuer).

enthält eine Ausnahme von Absatz 1 und bestimmt, daß die Luxussteuer (Kleinhändler- und Herstellersteuer) auch dann fällig ist, wenn der Verkäufer nicht unmittelbar den Besitz überträgt.

Beispiel: Ein Pferdehändler X. (Kleinhändler) verkauft ein Reitpferd an A. und beauftragt den Züchter B., bei welchem das Pferd steht, direkt an A. zu liefern. Steuerpflichtig ist X. für die Lieferung an A. aus dessen Entgelt und B. aus dem Entgelt des X. (allgemeine Umsatzsteuer, dagegen X. Luxusumsatzsteuer). Nun entsteht aber hier wieder die Frage, ob sich Absatz 2 auch auf die allgemeine Umsatzsteuer bezieht, so daß also im obigen Fall, wenn X. nicht an den Privaten A., sondern an einen gewerbsmäßigen Großhändler liefert, A. zwar nicht der Luxussteuer, wohl aber der allgemeinen Umsatzsteuer unterliegt, obwohl er keinen unmittelbaren Besitz überträgt. Diese Folge kann aus der Fassung des § 7 Absatz 2 wohl nicht gezogen werden, weil dieser nur die Umgehung der Luxussteuer, nicht aber eine Ausdehnung der allgemeinen Umsatzsteuer bezweckt. (Schluß folgt.)

Stundung von Staats- und Gemeindesteuern.

Von Steuersyndikus Stamm, Hannover.

In Anlehnung an den Erlaß des Reichsfinanzministers vom 15. 7. 1924 betr. Stundung von Besitzsteuern, der bei richtiger Anwendung durch die Finanzämter geeignet ist, der Wirtschaft eine fühlbare Erleichterung hinsichtlich der Stundung geschuldeter Beträge an Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftssteuer und die Vermögensteuer zu verschaffen, sind nunmehr auch in einer Verfügung des preuß. Finanzministers vom 27. 8. 1924 außerordentlich wichtige Grundsätze für die Bewilligung der Stundung der staatlichen Grundvermögensteuer und der staatlichen Hauszinssteuer aufgestellt worden. Der Steuerdruck auf Handel und Industrie ist nicht zuletzt mit auf die hohen Staats- und Gemeindesteuern zurückzuführen, so daß hier eine gesetzliche Regelung ebenso dringend notwendig war, wie auf dem Gebiet der Reichssteuern.

Nach der Verordnung kommt grundsätzlich eine vollständige oder teilweise Stundung dann in Frage, wenn glaubhaft gemacht wird, daß die zur Begleichung der Steuern erforderlichen Mittel nicht flüssig gemacht werden können und daß die Veräußerung von Gegenständen, die einem Betrieb gewidmet sind, entweder der Aufrechterhaltung des Betriebes gefährden würde, oder nur zu Preisen erfolgen könnte, die dem Steuerpflichtigen billigerweise nicht zugemutet werden können. Für die Frage, ob Stundung zu bewilligen, ob die Stundung von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen ist, ob sie sich auf den gesamten Steuerbetrag oder nur auf einen Teil zu erstrecken hat und für wie lange sie zu bewilligen ist, kommt es in erster Linie auf die besonderen Umstände des einzelnen Falles an. Dabei sollten die in Betracht kommenden Ver-

hältnisse seitens der für die Stundung zuständigen Stellen mit Verständnis für die heutige wirtschaftliche Notlage geprüft werden. Andererseits wird darauf hingewiesen, daß sich heute niemand der Pflicht entziehen dürfe, mit Anspannung aller seiner Kräfte dazu beizutragen, Staatswirtschaft und Währung vor dem Verfall zu schützen. Der hierin liegende Grundsatz, alle Erwerbsstände gleichmäßig zur Aufbringung der Steuerlasten heranzuziehen, kann nur gebilligt werden; die Ausführung wird aber immer auf Schwierigkeiten stoßen, solange nicht mit der rohen Form der jetzigen Steuerberechnung und -erhebung gebrochen ist.

Aus den Richtlinien, die im einzelnen gegeben werden, sind folgende Punkte für Handel und Industrie beachtenswert:

a) Bei der Entscheidung über Stundungsgesuche sollen insbesonder Schäden gewürdigt werden, welche den Steuerpflichtigen durch besondere Naturereignisse (z. B. Auswinterung, Hagelschlag oder Hochwasser) getroffen haben. Wenn hiervon auch in erster Linie die Landwirtschaft betroffen wird, so kommen dafür doch auch Betriebe der Konservenindustrie, Zuckerindustrie und andere in Frage, die über eigene Plantagen oder sonstigen Grundbesitz verfügen.

b) Bei den Erwerbszweigen, bei denen die laufenden Einnahmen wesentlich geringere Bedeutung haben, als die von Zeit zu Zeit zu erwartenden größeren Einnahmen soll bei der Bemessung der Stundungsfristen darauf Rücksicht genommen werden, wann der Steuerpflichtige voraussichtlich in der Lage sein wird, Teile der gestundeten Beträge abzudecken. Hierin gehören, was Handel und Industrie angeht, zunächst Saisonbetriebe in Kur- und Badeorten, ferner aber auch die unter a) genannten Betriebe.

c) Zum Beweise, daß Mittel zur Steuerzahlung nicht flüssig gemacht werden können, soll im allgemeinen eine Glaubhaftmachung der die besondere Lage bedingenden Umstände genügen; ein umfassender und strikter Beweis soll nur ausnahmsweise verlangt werden.

d) Es soll sorgfältig geprüft werden, ob durch die Ablehnung der Stundung die Aufrechterhaltung des Betriebes gefährdet würde. Maschinen, die zum Anlagekapital gehören, sollen im allgemeinen als unentbehrlich für den Betrieb angesehen werden, selbst wenn sie infolge der gegenwärtigen Wirtschaftslage vorübergehend stilliegen. Inwieweit durch das Ausscheiden von umlaufendem Betriebskapital die Aufrechterhaltung des Betriebes gefährdet werden würde, soll dem verständigen Ermessen im einzelnen Fall überlassen bleiben. Sind Mehrbestände gegenüber der Vorkriegszeit vorhanden, so soll dem Steuerpflichtigen in der Regel zugemutet werden können, diese zu veräußern.

e) In Fällen, in denen es zur Vermeidung besonderer Härten unabweisbar ist, sollen dem Steuerpflichtigen die gesamten Steuerbeträge gestundet werden. In der Regel wird jedoch erwartet, daß der Steuerpflichtige z. Zt. der Fälligkeit wenigstens einen seinen besonderen Verhältnissen angemessenen Teilbetrag zahlt und daß er auch den Restbetrag in möglichst kurzfristigene Teilzahlungen abträgt. Nach den Erfahrungen, die hinsichtlich der Teilzahlungen bei Stundung von Reichssteuern gemacht wurden, wird meist 1/3—1/2 des geschuldeten Betrages als erste Teilzahlung gefordert.

f) Soweit die Grundvermögensteuer und die Hauszinssteuer auf vermieteten Grundstücken ruht, soll die bestehende Vorschrift in Kraft bleiben, wonach dem steuerpflichtigen Eigentümer in dem Umfange Stundung zu bewilligen ist, als er von den Mietern durch die Miete die auf die vermieteten Räume entfallenden Steuerbeträge nicht zu erlangen vermag. Soweit in solchen Fällen die Verhältnisse des Mieters auf die Bewilligung der Stundung von Einfluß sind, sollen die vorstehenden Grundsätze entsprechend angewendet werden.

Wichtig ist, daß den zuständigen Stellen aufgegeben wird, Stundungsgesuche stets als Sofortsachen zu behandeln, besonders dann, wenn sie erst kurz vor dem Fälligkeitstermin eingehen. Ist ein Stundungsgesuch rechtzeitig eingereicht, so soll versucht werden, dem Steuerpflichtigen die Entscheidung, wenn irgend angängig, noch vor dem Fälligkeitstermin zukommen zu lassen. Die Verfügung enthält dann noch Anweisungen für denn Fall, daß über ein Stundungsgesuch nicht alsbald, insbesondere nicht vor dem Fälligkeitstermin, entschieden werden kann. Begrüßenswert ist, daß die Einziehung fiskalisch belangloser Verzugszuschläge bei geringfügigen Fristüberschreitungen unterbleiben soll, insbesondere, wenn diese Fristüberschreitung auf die Verkehrsverhältnisse oder die Inanspruchnahme von Geldvermittlungsinstituten (Banken, Sparkassen) zurückzuführen ist.

Was die Verzinsung gestundeter Grundvermögen- und Hauszinssteuer angeht, so ist hier eine weitere Verfügung des Finanzministers vom 1. 9. 1924 beachtlich Danach beträgt der Zinsfuß, soweit die für die Bewilligung der Stundung zuständige Stelle nicht von der Verzinsung absieht, bis auf weiteres mindestens 5 v. H. und höchstens 12 v. H. Innerhalb dieses Rahmens soll der Zinsfuß nach der allgemeinen Wirtschaftslage und den besonderen Umständen des Einzelfalls festgesetzt werden. Es ist zu wünschen, daß die hier zuständigen Stellen nicht in den Fehler mancher Finanzämter verfallen, die selbst unter den heutigen Verhältnissen den höchsten Satz von 12% fordern.

Um tunlichst zu vermeiden, daß bei Steuerpflichtigen, die sowohl Reichs- wie auch Staatssteuern schulden, die Finanzämter und die mit der Verwaltung von Steuern betrauten Landes- und Gemeindebehörden in verschiedener Weise verfahren, hat der Reichsminister der Finanzen die Finanzämter durch Erlaß vom 19. 7. 1924 anweisen lassen, wegen der Durchführung der Besteuerung mit den für die Verwaltung der wichtigsten Landessteuern zuständigen Landesbehörden enge Fühlung zu halten. Dementsprechend werden auch die für die Einziehung der staatlichen Grundvermögensteuer und der staatlichen Hauszinssteuer zuständigen Stellen angewiesen, sich mit den Finanzämtern ständig in Verbindung zu halten. Soweit die Vorsitzenden der Grundsteuerausschüsse für die Stundung der staatlichen Grundvermögen- und Hauszinssteuer zuständig sind, sollen sie sich tunlichst in gleicher Weise mit den Gemeindebehörden ins Einvernehmen setzen.

Die vorstehend angeführten Stundungsgrundsätze gelten zunächst für die Landesbehörden. In der Verordnung ist jedoch die Erwartung ausgedrückt, daß sie auch von den Gemeinden hinsichlich der direkten Gemeindesteuern beachtet werdene, da sie einem dringenden Erfordernis der gegenwärtigen Wirtschaftslage entsprechen. Die Gemeinden sollen dementsprechend bestrebt sein, zur Erreichung eines möglichst einheitlichen Vorgehens mit den Reichs- und Staatsbehörden Fühlung zu halten. Diese Anweisungen an die Gemeinden kann man nur nachdrücklich unterstreichen. Gerade hinsichtlich der Gemeindesteuern, insbesondere der Gewerbesteuern, kommen größere Härten bei der Veranlagung und Einforderung der Steuern vor. Hier ist es unbedingt notwendig, daß mit weitgehender Stundung geholfen wird. Dabei sollten die Gemeinden in eine ernstliche Prüfung der Frage eintreten, ob es nicht tatsächlich in ihrem eigenen Interesse liegt, wenn sie bei zweifelhaften Stundungsanträgen der

Steuerpflichtigen aus Handel und Industrie ein Gutachten der amtlichen Berufsvertretungen einfordern, wie es heute seitens der Finanzämter hinsichtlich der Reichssteuern bereits weitgehend und nutzbringend geschieht. Die Frage, ob die Einziehung von Steuern eine Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz mit sich bringt, wird heute seitens der Behörden allein nicht so leicht beantwortet werden können; sie ist aber so schwerwiegend, daß eine sachgemäße Beurteilung unbedingt geboten erscheint. Es muß ein Wandel darin eintreten, daß die Ablehnung von Stundungsanträgen bei vielen Gemeinden oft rein schematisch und rücksichtslos erfolgt. Ein solcher Zustand ist schon deshalb verwerflich, weil über Gesuche um Steuerstundung der Gemeindevorstand selbst entscheidet bzw. bei Gewerbesteuern der Steuerausschuß, und daß gegen eine ablehnende Entscheidung nur die fristlose Beschwerde an den Regierungspräsidenten gegeben ist.

Die Verfügung vom 1. 5. 1924 bringt dann noch zum Ausdruck, daß auch bei der Festsetzung der Stundungszinsen für Reichs-, Staats- und Gemeindeabgaben möglichst einheitlich verfahren werden soll. Die Katasterämter sollen sich deshalb mit den Finanzämtern und Gemeindebehörden ins Einvernehmen setzen.

Die Verfügung vom 1. 9. 24 weist schließlich auf einen Sonderfall hin. Bei Realsteuern, zu denen auch die Grundvermögensteuer und Hauszinssteuer gehören, kommt in der Regel ein Erlaß nur bei Gründen in Frage, die in dem Objekt liegen. Es gibt nun aber Fälle, in denen, auch wenn derartige in dem Objekt liegende Gründe fehlen, die Einziehung der Grundvermögen- und Hauszinssteuer für den Steuerschuldner mit erheblichen Härten verbunden ist. In diesen Fällen kann Stundung gewährt werden. Sind die Voraussetzungen für die Gewährung der Stundung voraussichtlich vorübergehender Natur, was in erster Linie anzunehmen sei, so soll von der Verzinsung des gestundeten Betrages nicht Abstand genommen werden; sind aber die Voraussetzungen aller Wahrscheinlichkeit nach von solcher Art, daß die Stundung eine dauernde sein muß und voraussichtlich zur Niederschlagung führen wird, so soll von der Verzinsung abgesehen werden können. Hauszinssteuerbeträge, die dem Schuldner ohne Rücksicht auf seine persönlichen Verhältnisse gestundet werden müssen, weil seine Mieter nachweislich nicht in der Lage sind, ihm die volle gesetzliche Miete zu zahlen, sollen bis zur Höhe des auf diese Mieter entfallenden Anteilbetrages stets ganz und zinslos gestundet werden.

Die Hauszinssteuer in der Dritten Steuernotverordnung.

Von Dr. H. Risse, Solingen

In den §§ 26 ff. der Dritten Steuernotverordnung ist die Mietsteuer, auch wohl Hauszinssteuer genannt, geregelt. Diese Steuer soll zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs der Länder und Gemeinden sowie des Aufwandes dienen, der ihnen durch die Erfüllung der gemäß § 42 Abs. 1 zu selbständigen Regelung überlassenen Aufgaben erwächst. Die Mietsteuer soll ihrem Sinne nach einen Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken schaffen, d. h. sie soll den auch in erster Linie treffen, der am stärksten aus der Geldentwertung als Besitzer von Grundstücken Nutzen gezogen hat; das ist, wie man wohl sagen darf, der Hypothekenschuldner. Allerdings trifft die Steuer nicht in allen Fällen mit aller Schärfe den Besitzer und Hypothekenschuldner, sondern, da sie abwälzbar ist, den Mieter. Nur in den Fällen, in denen der Besitzer eines Hauses auch Bewohner desselben ist, wird er durch die Steuer unmittelbar betroffen.

Eine der wesentlichsten Bestimmungen über die Hauszinssteuer ist die über die Möglichkeit einer Ermäßigung, die in § 28 geregelt ist. Man darf allerdings bei ihrer Beurteilung nicht von dem Gesetz selbst ausgehen, denn manche Dinge, die hier festgelegt sind, haben in den Durchführungsbestimmungen eine andere Regelung gefunden, wozu ja die Regierung durch § 64 der Dritten Steuernotverordnung ermächtigt war. Die Bestimmung in § 28 Abs. 5 lautet: „Bei Grundstücken, die zu dem im vorstehenden Absatz bezeichneten Zeitpunkt (1. Juli 1914) entweder unbelastet waren oder deren dingliche privatrechtliche Belastung nicht mehr als 20% des Gesamtwerts betrug, ist der Betrag der Steuer auf Antrag des Eigentümers unabhängig von der Überschreitung der 70%igen Friedensmiete so weit herabzusetzen, daß er nicht mehr als 20% der Friedensmiete ausmacht. Soweit es sich hierbei um Gebäude handelt, die nicht vermietet sind, können die Länder eine weitere Minderung der Steuer eintreten lassen."

Diese Fassung ist aber wesentlich komplizierter als die Fassung der Durchführungsbestimmungen. In dieser heißt es nämlich: „Bei Grundstücken, die am 1. Juli 1914 mit dinglichen privatrechtlichen Lasten nicht oder mit nicht mehr als 20% des Wertes belastet waren, ist die Steuer auf Antrag um ein Viertel herabzusetzen. Ist das Gebäude erst nach dem 1. Juli 1914 fertiggestellt, so tritt an die Stelle dieses Tages der Zeitpunkt der Fertigstellung." Auf Grund dieser beiden Fassungen ergibt sich Folgendes: 1. Ein Haus, das am 1. Juli 1914 unbelastet war und eine Friedensmiete von 1000 ℳ ergibt, soll eine Grundsteuer von 60 ℳ und demnach 240 ℳ Hauszinssteuer tragen. Die Steuer ist auf Antrag soweit herabzusetzen, daß sie nicht mehr als 20% der Friedensmiete ausmacht, d. h. um ein Sechstel, nämlich um 40 ℳ auf 200 ℳ. 2. Geht man dagegen nach § 2 Abs. 3 der Ausführungsbestimmungen vor, so ergibt sich für den Steuerschuldner ein Vorteil insofern, als hier bestimmt ist, daß in allen Fällen, in denen das Gebäude mit weniger als 20% seines Wertes am 1. Juli 1914 belastet war, die Steuer um 25% herabzusetzen ist. Im vorliegenden Falle bedeutet das, daß die Steuer von 240 ℳ auf 180 ℳ ermäßigt wird. Soweit mir bekannt ist, wird von den meisten Gemeindeverwaltungen das Verfahren der Durchführungsbestimmungen angewandt, das ja den großen Vorteil der besseren Übersichtlichkeit bietet, denn in sehr vielen Fällen dürfte die Feststellung der Friedensmiete zu erneuten Schwierigkeiten führene, insbesondere da, wo es sich um Grenzfälle handelt.

Neubauten sind, wenn sie nach dem 1. Juli 1918 bezugsfertig geworden sind, von der Steuer befreit. Wesentliche Voraussetzung ist dabei, daß sie ohne Beihilfe aus öffentlichen Mitteln erbaut sind. Ist dies nicht der Fall, so unterliegen sie der Steuer wie jedes andere Gebäude auch. Nun erhebt sich nach meiner Auffassung gerade hier eine schwerwiegende juristische Frage. Tritt die Steuerfreiheit auch in den Fällen ein, in denen zwar keine Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln, wohl aber Kredite in nicht valorisierter Form gegeben wurden? Man erinnert sich, daß während des Ruhrkampfes insbesondere im besetzten Gebiet seitens des Reiches sowohl Zuschüsse wie auch Kredite an gemeinnützige Baugenossenschaften usw. gegeben wurden. Gebäude, die mit Hilfe solcher Zuschüsse erstellt wurden, sind nach nach dem Gesetz ohne Zweifel mietsteuerpflichtig; die Kredite aber stellten sich in den meisten Fällen doch ebenfalls als verkappte Zuschüsse heraus, insofern, als sie lediglich mit etwa 90% jährlich zu verzinsen waren, was in anbetracht der inzwischen eintretenden Entwertung gar nichts bedeutete. Die Rückzahlung von im März genommenen Krediten konnte in allen Fällen im September mit Bruchteilen eines Pfennigs erfolgen. Das Gesetz braucht den

Ausdruck „Beihilfe aus öffentlichen Mitteln". Rein wörtlich genommen ist Beihilfe natürlich ein Zuschuß a fond perdu. Ich glaube aber, daß mit einer solchen Auslegung das Wort praktisch zu eng gefaßt wäre. Denn der Sinn gerade dieses Gesetzes ist ein wesentlich anderer. Es handelt sich um den „Geldentwertungsausgleich"; dies Wort bildet auch einen Bestandteil des Titels, der über dem § 28 steht. Infolgedessen bin ich der Meinung, daß der Gesetzgeber in diesem Falle auf dem Standpunkt gestanden hat, daß natürlich diese Kredite, wenn sie mit Bruchteilen eines Pfennigs zurückgezahlt worden sind, als Beihilfen zu gelten haben. In etwa geht dies auch aus dem § 28 der Dritten Steuernotverordnung selbst bereits hervor, der den Ländern Richtlinien gibt, wie sie sich bei der Rückzahlung von aus öffentlichen Mitteln gewährten Krediten bezüglich der Umrechnung verhalten. Praktische Folgerungen sind aber von den Veranlagungsbehörden bisher in keinem der mir bekannten Fälle gezogen worden; vermutlich hat man wegen der damit verbundenen ganz gewaltigen Erschwerung der Veranlagung darauf verzichtet.

Auf die Kollisionsmöglichkeit zweier Geldentwertungsausgleichsformen sei noch besonders hingewiesen: in § 24 der Dritten Steuernotverordnung ist von einer Besteuerung des Geldunterschieds bei der Inanspruchnahme von Krediten die Rede, und in § 29 wird von den Krediten für Neubauten und ihrem Zusammenhang mit der Hauszinssteuer gesprochen. Eine Kollision dieser Steuern muß unbedingt vermieden werden. Wenn in einem Falle die Neubauten, die mit Krediten erbaut sind, der Hauszinssteuer unterliegen, so wäre es natürlich ungerecht, diese Kredite — vorausgesetzt, daß sich auf Grund der Vorarbeiten eine solche Steuer praktisch überhaupt als möglich erweist — ihrerseits zu besteuern. Andererseits scheint mir aber die Dritte Steuernotverordnung die Wahl, welche Steuer in einem solchen Falle anzuwenden ist, nicht dem Steuerschuldner, sondern der Finanzbehörde zu überlassen.

Entstehung der Erbschaftssteuerschuld nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs*).

Von Reichsfinanzrat Dr. Schmauser, München.

Für die Entstehung der Erbschaftssteuerschuld gilt zunächst § 81 AO. Die Erbschaftssteuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Erbschaftsgesetz die Steuer anknüpft. Als solche Tatbestandsmerkmale gelten nach dem Erbschaftssteuergesetz vom 20. Juli 1922 (RGBl. I S. 610) der Erwerb von Todes wegen, der mit der eigentlichen Erbschaftssteuer (der Erbanfallsteuer des Gesetzes vom 10. September 1919) belastet ist, dann Schenkungen unter Lebenden, die der Schenkungssteuer unterliegen, weiter Zweckzuwendungen, bei denen es sich um Zuwendungen zur Verwirklichung eines Zweckes durch eine Mittelsperson (Beschwerten) als Korrelat eines dem Beschwerten zukommenden Erwerbes von Todes wegen oder einer solchen freigebigen Zuwendung unter Lebenden handelt. Die gesetzlichen Begriffsbestimmungen dieser steuerpflichtigen Tatbestandsmerkmale sind in den §§ 2 bis 4 des ErbschStG. erläutert; soweit nicht dieses Gesetz Abweichendes bestimmt, ist die Bedeutung und Tragweite der Begriffe nach den Vorschriften des BGB. zu beurteilen; RFH. 28. 2. 1923, VI A 13/23.

Maßgebend für die Entstehung der Erbschaftssteuerschuld ist § 18 des ErbschStG. von 1922. Soweit er und die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes Besonderes über die Steuerschuld enthalten, gehen esi den allgemeinen Bestimmungen der AO. über die Steuerschuld vor; § 1 Abs. 3 AO. Die Schuld für die Erbschaftssteuer, der der Erwerb von Todes wegen unterliegt, entsteht in der Person des Erwerbers mit dem Zeitpunkt des Anfalls. Das Gesetz knüpft die Steuerschuld an den Zeitpunkt an, in dem der Erwerber bereichert wird; nicht erforderlich für die Entstehung der Steuerschuld sind Besitzergreifung, Antrittserklärung, Annahme. Der Todestag des Erblassers ist in der Regel auch der Steuerstichtag. Rechtsgültige Ausschlagung macht den Anfall wirkungslos, hebt die Steuerschuld auf; für den an Stelle des Ausschlagenden Berufenen greift die Steuerschuld mit Rückwirkung auf den Anfall an den Ausschlagenden Platz. In der Person desjenigen, der sich nur bereit erklärt, die Steuer zu entrichten, entsteht keine Erbschaftssteuerschuld; eine solche Erklärung kann bürgerlich-rechtliche Wirkungen haben; die Steuerbehörde berechtigt sie aber nicht, auf Grund der Erklärung einen Erbschaftssteuerbescheid zu erlassen; denn nur in der Person des Erwerbers kann die Steuerschuld entstehen (RFH. 14. 11. 1919 II A 147/19, S. 1, 260. Liegt ein Testament vor und sind über dessen Auslegung Zweifel nicht möglich, so ist eine von den Erbbeteiligten nach der Annahme der Erbschaft getroffene Vereinbarung für die Erbschaftssteuerschuld ohne Bedeutung, auch wenn eine Steuerersparung nicht beabsichtigt ist (RFH. 5. 7. 1921, I a A 67/21). Nach einer weiteren Entscheidung des Reichsfinanzhofs gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb des Vermögens einer Familienstiftung, sofern das Vermögen infolge Erlöschens der Stiftung an die stiftungsmäßigen oder gesetzlich dazu Berufenen gelangt, und zwar nicht nur dann, wenn es sich um eine Stiftung handelt, bei der die Bezüge infolge Todesfalls an den stiftungsmäßig oder gesetzlich dazu Berufenen gelangten, sondern auch dann, wenn aus der Familienstiftung gemäß ihrer Satzung Unterstützungen an die Familienangehörigen nach Ermessen des Vorstandes zu gewähren sind; als Erblasser ist in diesem Falle die Stiftung anzusehen (RFH. 3. 5. 1922, VI A 77/22. Der Nachlaß ist mit dem Tode des Erblassers angefallen, auch wenn er unter einer Nachlaßverwaltung gestellt worden ist (RFH. 23. 6. 1920, III A 69/20, S. 4, 30). Als Erwerb von Todes wegen gilt auch der Erwerb auf Grund eines „geltend gemachten Pflichtteilanspruches"; dabei hat der Reichsfinanzhof nur gefordert, daß auf den Pflichtteil nicht verzichtet ist (RFH. 10. 5. 1922, VI A 114/22.) Es genügt für die Begründung der Steuerschuld, daß der Pflichtteilanspruch geltend gemacht ist; daß er mit Erfolg geltend gemacht ist, ist im ErbschStG. nicht gefordert (RFH. 10. 10. 1924, V e A 40/24). Ist dem Erben letztwillig die Errichtung einer Stiftung auferlegt und hat der Erblasser selbst auch Personen genannt, denen die Stiftung Renten zu gewähren hat, so entsteht in der Person der benannten Stipendiaten keine Erbschaftssteuerschuld (RFH. 28. 7. 1920, II A 132/20, S. 3, 221). In der Zuwendung unter einer Auflage zugunsten bestimmter Personen kann eventuell eine einheitlich zu versteuernde Zweckzuwendung gefunden werden (RFH. 7. 2. 1923, VI A 236/22, S. 11, 257). Geht bei einem nach preußischem Recht errichteten befristeten Fideikommiß das Vermögen auf die in der Stiftungsurkunde bezeichneten Personen über, so ist der letzte Fideikommißinhaber den Erwerbern gegenüber nicht als Erblasser anzusehen (RFH. 27. 4. 1922, VI a A 73/22).

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der „Ausführung

*) Auf die einzelnen Bände der Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs wird im folgenden immer mit der Abkürzung „S" hingewiesen.

der Zuwendung“ und zwar auch in der Person des Schenkers. Zuwendungen sind alle erlaubten Handlungen, durch die jemand einem andern beabsichtigterweise einen Vermögensvorteil verschafft; das wesentliche ist, daß ein Vorteil des andern **beabsichtigt** ist. Diese Absicht ist (RFH. 29. 3. 1922, VI A 61/22, S. 9, 12) nicht zu verwechseln mit dem animus donandi, mit der Bereicherungsabsicht. Hat eine Handlung mehrere Wirkungen, so ist zu fragen, ob gerade die dem Bereicherten günstige Wirkung von dem anderen beabsichtigt war. Eine Schenkung liegt auch vor, wenn der Schenker im Endziel eine Vermehrung seines eigenen Vermögens anstrebt (RFH. 12. 7. 1922, VI A 149/22).

Auch an sittenwidrige Rechtsvorgänge kann die Steuerschuld anknüpfen; wie der Reichsfinanzhof mit Urteil vom 7. 7. 1920, II A 74/20, S. 3, 173, erkannt hat, sind allgemeine Rechtsvorgänge, an die das Gesetz eine Steuerpflicht knüpft, ohne Rücksicht auf die ihnen etwa **wegen Sittenwidrigkeit** innewohnende Nichtigkeit mindestens dann als steuerschuldbegründend anzusehen, wenn ihre Rechtswirkungen nicht rückgängig gemacht worden sind.

Bei Vereinbarung der allgemeinen Gütergemeinschaft ist regelmäßig dann keine Schenkung im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes anzunehmen, wenn sie zur Zeit der Eheschließung erfolgt; wenn sie dagegen erst mit Rücksicht auf die beim Ableben eines Ehegatten entstehenden Verhältnisse erfolgt, so können — RFH. 29. 3. 1922, VI A 61/22, S. 9, 9 — nur besondere Umstände die Annahme einer Schenkung ausschließen (s. auch RFH. 18. 2. 1921, I a A 8/21, S. 5, 72). **Beweispflichtig** für das Vorliegen einer Schenkung ist, wenn der äußere Tatbestand eines gegenseitig verpflichtenden Vertrags gegeben ist, die Steuerbehörde (RFH. 28. 10. 1921, I a A 101/21, S. 7, 192). Der Begriff der Schenkung setzt voraus, daß die Beteiligten von ihrem subjektiven Standpunkt aus die Zuwendung **nicht als Gegenleistung für gewisse Leistungen** angesehen wissen wollen. Zuwendungen, deren Wirksamkeit **von einer behördlichen Genehmigung abhängig** ist, sind als Zuwendungen unter einer aufschiebenden Bedingung zu erachten (RFH. 14. 3. 1919, II A 24, 19, S. 1, 16). Ist die Schenkungssteuerschuld grundsätzlich auch noch nicht mit dem obligatorischen Schenkungsversprechen entstanden, so ist ausnahmsweise die Schenkung doch schon mit der Erteilung des Schenkungsversprechens als ausgeführt anzusehen, wenn durch die Begründung der Forderung ein auf die Dauer berechneter Zustand herbeigeführt werden soll (RFH. 26. 9. 1923, VI A 65/23). Die Umwandlung einer Forderung aus einem Schenkungsversprechen in eine Darlehnsforderung ist als Vollziehung des Schenkungsversprechens jedenfalls dann anzusehen, wenn das Schenkungsversprechen gerichtlich oder notariell beurkundet war (RFH. 17. 5. 1922, VI A 117/22, S. 9, 276). Ein Schenkungsversprechen verliert seinen Charakter als solches nicht, wenn die Verpflichtung nachträglich geändert wird (RFH. 22. 3. 1922, VI A 152/21, S. 9, 5). Vollzogen ist ein Schenkungsversprechen erst durch Bewirkung der geschenkten Leistung (RFH. 26. 3. 1921, I a A 21/21, S. 5, 197). Rentenverträge unterliegen regelmäßig der Schenkungssteuer (RFH. 3. 5. 1922, VI A 24/22). Auch nicht vererbliche **Rentenrechte** unterliegen der Schenkungssteuer; enthält das Schenkungsversprechen, das sich auf die Bestellung einer Leibrente bezieht, zugleich das Versprechen der Rente selbst, dann ist das schenkweise erteilte Rentenversprechen mit seiner Annahme durch den Beschenkten vollzogen; betrifft dagegen das Schenkungsversprechen die alsbald vorzunehmende Zuwendung einer Reihe von selbständigen Ansprüchen auf die regelmäßig wiederkehrenden gleichartigen Leistungen, dann entsteht die Steuerpflicht bezüglich der einzelnen Rentenbeträge erst mit ihrer Zahlung (RFH. 7. 1. 1921, I D 3/20, S. 44, 244 und RFH. 16. 12. 1921, I a A 73/21, S. 8, 60). Ist eine Schenkung in die Form eines Verkaufs an eine offene Handelsgesellschaft gekleidet, so können **die offene Handelsgesellschaft oder deren Gesellschafter** in dieser ihrer Eigenschaft als Beschenkte angesehen werden; der Parteiwille ist entscheidend für die Feststellung darüber, wer steuerpflichtiger Beschenkter ist (RFH. 28. 10. 1921, I a 101/21, S. 7, 192). Wenn jemand ein ihm als **Treuhänder** von einem anderen übereignetes Grundstück auf Veranlassung des andern einem Dritten aufläßt, ohne von diesem eine Gegenleistung zu erhalten, so liegt darin keine Schenkung des Treuhänders an den Dritten, (RFH 2. 10. 1919, II A 244/19, S. 1, 197). Die Übertragung von Gegenständen seitens eines Treuhänders auf einen anderen Treuhänder ist nicht steuerpflichtig (RFH. 22. 4. 1921, I a A 19/20). Eine freigebige Zuwendung liegt nicht vor, soweit eine Stiftung ihrer Satzung gemäß handelt (RFH. 8. 3. 1922, VI A 49/21). Die Einigung über die Unentgeltlichkeit einer Hingabe fehlt, wenn nach der Auffassung eines der Beteiligten die Zuwendung als Gegenleistung für gewisse Leistungen gelten sollte (RFH. 7. 1. 1921, I a A 20/20). Wenn auch die Auflassung und Umschreibung eines Grundstücks erst 1921 stattgefunden hat, kann Vollziehung des Schenkungsversprechens doch schon früher angenommen werden, wenn der Beschenkte die sämtlichen Grundstücke schon früher als Eigentümer in Besitz genommen hat (RFH. 10. 5. 1922, VI A 190/121). **Aufnahme in eine Gesellschaft** ist keine Schenkung der Gesellschaft, auch dann nicht, wenn der Aufgenommene am Gewinn beteiligt wird und einen Kapitalanteil erhält (RFH. 18. 1. 1923, VI A 223/22). Der Sohn kann, so lange seine Geschäftsunfähigkeit vorhanden ist, auch nicht durch Vermittlung seines Vaters als seines gesetzlichen Vertreters von diesem etwas durch Schenkung erwerben (RFH. 14. 2. 1923, VI A 225/22). Wenn Gesellschafter einer Gesellschaft Vermögen im Verhältnis ihrer Beteiligung zuführen, so liegt keine freigebige Zuwendung vor; ebenso nicht, wenn ein Gesellschafter, der so gut wie alle Anteile besitzt, der Gesellschaft Vermögen zuführt. Bei der Gründung einer Gesellschaft kommt niemals eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft, sondern nur gegebenenfalls eine solche an Gesellschafter in Betracht. Überträgt dagegen ein Gesellschafter, der nicht alle oder so gut wie alle Gesellschaftsanteile hat, dieser unentgeltlich Vermögen, so ist die ganze Zuwendung schenkungssteuerpflichtig; dies selbst dann, wenn eine verschleierte Sachgründung vorliege; (RFH. 13. 12. 1922, VI A 155/21) Wenn jemand **einem Verein beitritt**, der nicht die Zwecke seiner Mitglieder verfolgt, sind die Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung erfüllt; RFH. 31. 1. 1923, VI A 6/23. Bei Aufnahme eines Gesellschafters in eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft kann eine freigebige Zuwendung der Gesellschafter an den Aufgenommenen vorliegen; RFH. 11. 4. 1923, VI A 8/23, S. 12, 57. Erfüllung einer Schenkung kann auch in der **Eintragung einer Hypothek** gefunden werden, weil die Hypothek Verkehrswert hat und jederzeit an einen Dritten gegen Entgelt abgetreten werden kann. Vollzogen ist die Schenkung, wenn der Bedachte ein Grundstück zu eigenem Besitz erhalten hat; auch für das Erbschaftssteuergesetz ist § 80 AO. in Verbindung mit § 4 AO. anwendbar (RFH. 10. 4. 1922, VI 163/21). Die **formlose Übergabe eines Grundstücks** ist nach § 80 AO. als Erfüllung eines Schenkungsversprechens anzusehen, auch wenn dieses nicht gemäß § 518 des Bürgerlichen Gesetzbuches be-

urkundet ist (RFH. 15. 7. 1921, I a A 54/21). Die Erfüllung einer natürlichen Verbindlichkeit, einer sog. Naturobligation, ist höchstens in den Fällen keine Schenkung, in denen es sich um eine nachträgliche, z. B. durch Zwangsvergleich, Verjährung oder dergleichen ihrer Klagbarkeit entkleidete Schuld handelt (RFH. 9. 6. 1921, I a A 59/21). Die Auseinandersetzung über das Gesamtgut einer fortgesetzten Gütergemeinschaft kann nur insoweit als Schenkung erachtet werden, als der Erwerber mehr erhält als seinem Anteil entspricht (RFH. 25. 10. 1922, VI A 29/22).

Schenkungen eines Vorerben an einen Nacherben sind möglich auch durch Begründung durch Forderungen (RFH. 19. 10. 1922, VIA 203/22). Bei der westfälischen Gütergemeinschaft ist eine Schenkung aus dem Gesamtgut als von beiden Eheleuten als je zur Hälfte gemacht anzusehen. Dagegen gilt die Schenkung an einen in der Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten nur als von diesem gemacht (RFH. 25. 10. 1922, VI A 161/22). Ob der **Verzicht auf den Pflichtteil** als Schenkung anzusehen ist, mag zweifelhaft sein, das bürgerliche Recht kennt nicht nur den Erlaß des Pflichtteilanspruches, sondern auch den Verzicht auf den Pflichtteil, welcher der gleichen Behandlung wie eine Erbausschlagung unterliegt. Jedenfalls ist immer zu prüfen, ob der Verzicht einer aus den Umständen zu entnehmenden Rücksicht entspricht (RFH. 1. 3. 1922, VI A 5/20).

(Schluß folgt.)

Ist die landwirtschaftliche Rentenbankschuld von steuerpflichtigen Erbschaften und Schenkungen abzugsfähig?

Von H. Johnson, Leiter der Buch- und Steuerberatungsstelle der Landwirtschaftskammer Kassel.

Für die Berechnung der Erbschaftssteuer ist im allgemeinen derjenige Betrag maßgebend, um den der Erwerber durch den Anfall bereichert ist, so daß Schulden und Lasten, soweit sie nicht in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, abgezogen werden dürfen. Der Erwerber eines mit einer Rentenbankschuld belasteten Landgutes ist nun zweifellos im geringeren Grade bereichert als der Erwerber eines sonst gleichwertigen, aber in keiner Weise mit einer Schuld, Zinsverpflichtung usw. belasteten Vermögensobjekts anderer Art. Es sollte infolgedessen jeder Zweifel über die Abzugsfähigkeit der Rentenbankschuld ausgeschlossen sein. Höchstens könnte die Frage auftauchen, mit welchem Betrage diese Schuld abzuziehen ist, weil sie insofern keine vollwertige Schuld bedeutet, als zunächst vom Schuldner eine Rückzahlung ihres Betrages nicht gefordert werden kann, eine solche Verpflichtung auch auf absehbare Zeit nicht zu erwarten ist. Es käme dann der Abzug eines Kapitalwertes einer auf unbestimmte Dauer zu zahlenden Rente in Betracht, also nach § 144 RAO. das 12½fache der Jahreszinsen.

Nun sind aber hie und da Bedenken laut geworden, ob überhaupt eine Abzugsfähigkeit bestehe, da die Rentenbankschuld vom Vermögen vom 31. 12. 1923 nach dem Vermögensteuergesetz nicht abzugsfähig sei (Zweite Steuernotv., Art. II, § 11), die Bewertungsvorschriften des Vermögensteuergesetzes aber grundsätzliche Anwendung auch für die Erbschaftssteuer finden sollen (Zweite StNotV., Art. III, § 32 Abs. 1). Die Entscheidung ist daher abhängig von der Beantwortung der weiteren Frage: „Ist die Frage der Abzugsfähigkeit eines Schuldpostens als eine grundsätzliche Frage der Vermögensbewertung anzusehen oder nicht?" Bei freier, unbefangener Prüfung wird man diese Frage verneinen. Grundsätze der Vermögensbewertung haben nur die Ermittlung des Wertes zu regeln, nicht aber die Frage der Einrechnung oder des Ausschlusses einzelner Vermögenspositionen, geschweige denn einzelner Schuldposten.

Schon die rein äußerliche Anordnung der Vorschriften zeigt, daß der Begriff der Bewertungsgrundsätze in obigem Sinne eng zu fassen ist. Im Artikel II der Zweiten Steuernotverordnung sind die §§ 2—3 als Gruppe A mit der Überschrift „Bewertung" versehen. Es folgt Abschnitt B mit Vorschriften für den Steuertarif, Abschnitt C mit der Bestimmung des Stichtages für die Feststellung des Vermögens, während erst Abschnitt D mit der Überschrift „Sonstige Änderungen" die Bestimmungen über besondere, nicht abzugsfähige Schulden und Lasten bringt. Diese sind also von den Bewertungsvorschriften deutlich getrennt.

Im Vermögensteuergesetz vom 8. 4. 1922 wird die „Wertermittlung" in einem besonderen Abschnitt durch §§ 15 bis 17 geregelt, die Abgrenzung des steuerpflichtigen Vermögens und der zulässigen Abzüge dagegen in einem anderen Abschnitt durch §§ 6—13. Auch hier finden wir also eine klare Trennung der beiden Gebiete.

Wollte man trotzdem annehmen, daß § 11 Art. II der Zweiten Steuernotverordnung auch für die Erbschaftssteuer Geltung hätte, so müßte man auch § 10 dieselbe Geltung einräumen. Dann wäre aber die Bestimmung im § 1, Art. III, unter Nr. 8, wonach gewisse Kunstgegenstände und Sammlungen (Nr. 5) steuerfrei bleiben, überflüssig, weil in Art. II § 10, dieselbe Abgrenzung vorgenommen ist. Es würde dann aber auch der sogen. Dreimonatsabzug laut § 11 Abs. 2, für die Erbschaftssteuer eingeführt werden, denn wenn Abs. 1 des § 11 für die Erbschaftssteuer gilt, so kann man dem Abs. 2 wohl nicht die Geltung versagen. Da aber dieser Dreimonatsabzug bei der Erbschaftssteuer sinnlos ist, so kommt man auch aus diesem Grunde zu dem Schluß, daß der Abzug der Rentenbankschuld bei der Erbschaftssteuer nicht versagt werden kann.

Hiernach dürfen alle Bedenken gegen die Abzugsfähigkeit der Rentenbankschuld wohl als behoben angesehen werden. Sie hat besondere Bedeutung, weil die Schuld neuerdings auf 5% des Wehrbeitragswertes (allerdings nach dessen sogen. „Berichtigung") erhöht werden soll und die Erbschafts- (Schenkungs-) Steuer in der Landwirtschaft angesichts der hier aufs höchste gestiegenen Notlage eine äußerst drückende, kaum noch tragbare Last darstellt. —

Steuerumschau.

Von Dr. Max Lion, Rechtsanwalt und Notar, Berlin.

Betrübte Aktionäre und Gesellschafter.

Die Inflation mit ihrem Ziffernrausch brachte ein Gründungszeitalter mit sich, das auch private Firmen vielfach zur Umgestaltung ihrer Rechtsform bewog. Einzelfirmen, offene Handels- und Kommanditgesellschaften haben sich vielfach in Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung umgewandelt. Der übermäßige Unterschied in der Besteuerung des nicht ausgeschütteten Gewinnes — 60 Prozent gegen erst 10, später 20 Prozent bei Körperschaften — bildete zunächst den stärksten Anreiz dazu. Als dieser teils infolge der Geldentwertung selbst, die auch die scheinbar höchsten Steuerlasten tragbar machte, teils infolge mancher Erfahrungen mit der Doppelbesteuerung nachließ, mußten andere Gründe für die Umwandlung herhalten, meist **solche erbrechtlicher Art**. Ich selbst habe stets von der **rezeptmäßigen** Umwandlung von Unternehmungen **ohne besonderes Bedürfnis im einzelnen Falle** abgeraten, zumal wir 50 Jahre hindurch auch die schwierigsten erbrechtlichen Verhältnisse im

Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften über die offenen Handels- und Kommanditgesellschaften haben regeln können und bei der Umwandlung diese Regelung doch stets in Form eines Nebenvertrages erfolgen mußte, der nur noch viel komplizierter war als die früheren Gesellschaftsverträge. Eine andere mißliche Folge war nicht vorherzusehen; sie entstand erst durch die Wiederherstellung der Goldrechnung und die Umstellung der Aktiengesellschaften und G. m. b. H.s auf Goldmark. Im Inflationsnebel waren die Aktien und G. m. b. H.-Anteile bei der Umwandlung meist nach dem Stande der durch die vielen Nullen verfälschten Kapitalkonten verteilt worden. Nun bei der Umstellung zeigt sich erst, wie verkehrt dies war. Jetzt werden alle Aktien und Anteile gleich behandelt, ohne Rücksicht darauf, was der einzelne dafür eingebracht oder eingezahlt hat. Der junge Sozius, der durch die Inflationsziffern sehr bald das gleiche Kapitalkonto wie der Gründer des Geschäfts erreicht hatte; der während der Inflation eingetretene neue Gesellschafter, der von den bisherigen Beteiligten einen Anteil erwarb oder bei der Kapitalerhöhung einen solchen übernahm; die Bank, die bei der Gründung mitwirkte und für eingezahltes Papiergeld Aktien oder Anteile erhielt: sie alle können bei der Umstellung nunmehr Goldmark-Aktien und -Anteile entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte verlangen. Die Goldbilanzverordnung bietet, wenn nicht alle Beteiligten über eine andere Umstellung einig sind, keine Handhabe zu einer Korrektur der früheren Fehler. Aus allgemeinen zivilrechtlichen Vorschriften läßt sich nach der gegenwärtigen Gesetzeslage kaum etwas anderes ableiten, vor allem nicht bei neu eingetretenen Gesellschaftern oder Aktionären, die für ihre Leistung die Mitgliedschaftsrechte erworben haben, ebenso wie sonst ein Käufer eines Gegenstandes einen solchen gegen Papiermark zu einem geringfügigen Goldmarkbetrage erwerben konnte. Sie haben eben auch einen Teil des Unternehmens geschenkt erhalten; das Rad der Zeit läßt sich nicht vollkommen zurückdrehen, alle Inflationsungerechtigkeiten können nicht ungeschehen gemacht werden. Nur wenn eine reine Umwandlung z. B. einer offenen Handelsgesellschaft in eine Familien-A.-G. oder G. m. b. H. erfolgt ist, könnte man daran denken, auf Grund des früheren Gesellschaftsverhältnisses eine Wiederherstellung der wirtschaftlichen Gerechtigkeit zu versuchen; die Aussichten eines Prozesses sind aber nach dem heutigen Rechtsstande mehr als ungewiß.

Die Schere.

Auch eine sinnreiche Inflationsblüte. Es werden zwei Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung gebildet. Nach Erledigung der Gründungsformalitäten erwirbt jede der beiden Gesellschaften die gesamten Anteile der anderen. Ein „Rezept", das ziemlich häufig empfohlen und angewendet worden ist, besonders in Verbindung mit ausländischen Gründungen, manchmal auch weiter verfeinert durch eine dritte und vierte Gesellschaft. Keine natürliche Person besitzt die Anteile; die Gesellschaften besitzen sich gegenseitig, kreuzweise; eine Art Schere. Jetzt, bei Wiederkehr normaler Verhältnisse, erscheint die Beseitigung des Zwitterdings erwünscht. Die Abgabenlasten vermehren sich dadurch nur unnütz: doppelte Vermögenssteuer, doppelte Industriebelastung oder Aufbringung, vorher doppelte Rhein-Ruhr-Abgabe und Abschlußzahlung. Bei der Berechnung des Vermögensteuerwerts ergab sich eine Art probatio diabolica; die Gesellschaft A besitzt die Anteile der Gesellschaft B und muß diese mit halbem Steuerwert einsetzen; der Steuerwert berechnet sich nach dem Vermögen von B; in diesem sind die Anteile von A enthalten, so daß A sein eigenes Vermögen nochmals ansetzen muß; in diesem aber sind ja die Anteile von B enthalten, so daß es immer wieder zum Ansatz kommen müßte; ebenso bei B sein eigenes Vermögen. Nicht geringeres Kopfzerbrechen erzeugt aber auch die Auflösung dieser Gesellschaften, ebenso wie diejenige anderer unnützer Zwischen- und Untergesellschaften. Soweit Grundstücke vorhanden sind, verursacht die Übertragung auf einen neuen Erwerber, auch wenn er einen Teil auf Treuhänder übertragen läßt, die Grunderwerb- und Wertzuwachssteuer. Dazu kommt die Börsenumsatzsteuer. Dazu ferner aber vor allem die Liquidationssteuer; es ist nicht so einfach, Umgehungen wieder ins Reine zu bringen.

Gesamtabschreibung und Einkommensteuer.

Der Reichsfinanzhof hatte bisher zu dieser Frage nur bei Entscheidungen über die Kriegsabgaben Stellung genommen; er hatte sie zugelassen, auch soweit es sich dabei um Ertragssteuern handelte (Kriegssteuern der Gesellschaften). Gegen diese Auffassung hatte Verfasser dieser Zeilen Stellung genommen und ausgeführt (Bilanzsteuerrecht Seite 181 ff.), daß die Fragestellung eine ganz verschiedene sei. Die Gesamtabschreibung fragt: Was würde ein Käufer des Unternehmens weniger zahlen, also vom Verkaufswert abziehen? Die Ertragssteuer fragt: Um wieviel hat sich das Vermögen der Unternehmung, nach den Grundsätzen der Erfolgsermittlung berechnet, gegenüber dem Vorjahr vermehrt? Besonders in der Inflationszeit hätte angesichts dieser gar nicht zusammenzupassenden Fragen die Gesamtabschreibung bei Jahresschluß oft genug den ganzen Gewinn aufzehren und um das vielfache übersteigen können. Nun hat der Reichsfinanzhof im Urteil vom 15. Oktober 1924 — VI e A 174 — die Frage ausdrücklich für die Einkommensteuer erörtert und bejaht. Er führt aus: „Eine Abschreibung auf das Gesamtunternehmen in dem Sinne, daß der Gesamtwert des Unternehmens als einer wirtschaftlichen Einheit durch ein Wertberichtigungskonto auf das richtige Maß zurückgeführt wird, kann also bei der Einkommensteuer jedenfalls nicht in Betracht kommen. Trotzdem ist aber das angeführte Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht ohne Bedeutung. Denn wenn sie sagt, daß sie bei einer Veräußerung ihres ganzen Unternehmens weniger erzielen würde als der Buchwert beträgt, daß mit anderen Worten die Summe ihrer Bilanzaktiven abzüglich der Summe der Passiven den Verkaufswert des ganzen Unternehmens übersteigt, so bedeutet das nichts anderes, als daß die einzelnen Gegenstände ihres Betriebsvermögens nicht mit den richtigen Werten in die Bilanz eingesetzt sind. Nach § 33 a des Einkommensteuergesetzes ist einzusetzen der Anschaffungs- oder Herstellungspreis oder der niedrigere gemeine Wert. Der gemeine Wert eines Gegenstandes des Betriebsvermögens ist zwar sein Verkaufspreis (§ 138 der Abgabenordnung), jedoch bemessen unter Berücksichtigung des Umstandes, daß er dem Betriebe des Unternehmens dient. Die Gesamtlage des Unternehmens, sein Wert als Ganzes, der sich in dem Verkaufspreis des Gesamtunternehmens ausdrückt, wirkt also auf die Bewertung der einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens zurück, und wenn die Summe der Aktiven abzüglich der Passiven den Verkaufswert des Gesamtunternehmens übersteigt, so zeigt das, daß einzelne oder alle Ansätze der Bilanz falsch sind. Diese unrichtige Bewertung könnte durch Richtigstellung der einzelnen Bilanzansätze beseitigt werden. Es steht aber auch für die Einkommensteuer nichts dem Verfahren entgegen, die

Richtigstellung der Bilanzwerte durch ein gemeinsames Berichtigungskonto herbeizuführen. Denn wenn auch für die Einkommensteuer die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens für sich zu bewerten sind, so schließt das doch nicht aus, daß eine Berichtigung der einzelnen eingesetzten Werte mit Hilfe eines gemeinsamen Passivkontos erfolgt. Dieser Weg wird vor allem dann beschritten werden können, wenn ein besonderer Umstand vorliegt, der auf alle Bilanzaktiva gleichmäßig wertmindernd wirkt. Ein solcher Umstand wäre im vorliegenden Fall das Bestehen der Valutenschulden, wenn der Angabe der Beschwerdeführerin, es drücke den Verkaufspreis ihres Unternehmens, zu folgen ist." Schlüssig erscheint diese Beweisführung nicht, wohl aber gefährlich nicht minder für den Fiskus wie für die privaten Unternehmungen selbst. Zunächst die Schlüssigkeit: Der Verkaufspreis des gesamten Unternehmens und der Verkaufspreis der einzelnen Gegenstände stehen nicht in einem solchen Verhältnisse zueinander, daß die Summe der Einzelverkaufspreise die Summe des Gesamtunternehmens ergibt. Eine Maschine hat einen Verkaufspreis von 10 000 Mark, wenn sie jedermann zu diesem Betrage kaufenswert erscheint. Sie wird nicht dadurch in ihrem allgemeinen Verkaufspreise gedrückt, daß sie im Augenblick in einem Betriebe steht, der Valutaschulden hat. Der Käufer zieht wegen dieser Schulden doch nichts am Wert der Maschine ab. Er sagt vielmehr: die Summe der einzelnen verkäuflichen Gegenstände ergibt X Mark. Es besteht aber ein anderer Umstand, der Gefahren, Risiken, Rentabilitätsbeschränkungen enthält; diesen anderen Umstand bewertet er, nicht dagegen macht er auf die Maschine einen Abzug. Sie ist nicht unrichtig bewertet. Es gibt nur einen einzigen Verkaufspreis eines Gegenstandes, nämlich den, den jeder Erwerber für ihn normalerweise zahlen würde. Die einzelne Maschine ist ein ganz anderes Verkaufsobjekt als der Organismus des Geschäfts. Die Beweisführung des Reichsfinanzhofs kommt in Wirklichkeit doch wieder auf die von mir aufgezeigte perplexe Fragestellung heraus; und es erscheint wenig erwünscht für das Steuerrecht, wenn der einzige Wert, der noch einigermaßen zuverlässig zu bestimmen ist, der durch den Preis zu kontrollierende gemeine Wert, ins Schwanken gerät, wie es hier und nicht minder bei der in der Januarnummer besprochenen neuen Werttheorie für Grundstücksübertragungen der Fall ist. Nachteile ergeben sich aus der Gesamtabschreibung für den Fiskus, der sich mit zahlreichen, oft schwer zu beurteilenden Gesamtabzügen den wirklichen Ertrag einer Unternehmung wieder schmälern lassen muß. Nachteile aber auch für den Steuerpflichtigen; denn so gut wie eine Abschreibung läßt sich auch ein höherer Wert der einzelnen Gegenstände wegen erhöhten Verkaufswerts des Gesamtunternehmens rechtfertigen. Und dann sollen Gewinne versteuert werden, die kein Ertrag sind, zumal wenn etwa bei der Neuregelung der Gesetze die jetzige Fassung des § 33 a nicht erhalten bleibt.

Wohnungsnot und Grunderwerbsteuer.

Nachstehenden an mich gelangten Hilferuf gebe ich hierdurch pflichtgemäß weiter: „Lieber Steuerfiskus! Als angehendes Brautpaar sind wir Dir zu besonderem Danke verpflichtet, weil Du die Hauszinssteuer eingerichtet hast, von der ein Teil für uns Brautleute Verwendung finden soll und, soweit er nicht gerade an Filmgesellschaften ausgeliehen werden muß, auch verwendet wird. Die Hoffnung, daß Baugelder beschafft werden können, ist also vorhanden. Aber wie steht es mit den Grundstücken? Der Erwerber muß 8 Prozent Grunderwerbsteuer entrichten. Ist es zu verwundern, daß ihm dieser Apfel zu sauer erscheint, um hineinzubeißen? Wie wir uns bei früheren Brautpaaren unterrichtet haben, genügte im Frieden eine Umsatzbesteuerung von etwa einem Viertel des heutigen Satzes. Ist es nicht möglich, ihn wieder einzuführen, zumal die Wohnungsbeschaffung jetzt wohl viel wichtiger und schon aus anderen Gründen viel schwieriger ist als vor dem Kriege? U. A. w. g."

Monatsrundschau.

Von Geheimem Rat Dr. R. Kloß, Senatspräsident am Reichsfinanzhof.

Ein gewisser Abbau der Steuergesetzgebung ist unverkennbar im abgelaufenen Monat eingetreten. Das zeigt sich in

der Dritten Verordnung über Verzugszuschläge, vom 9. Januar 1925 (RGBl. I S. 2), die auf Grund des Art. XVIII § Abs. 5 der Zweiten Steuernotverordnung die Verzugszuschläge vom 15. Januar 1925 ab auf eins v. H. für jeden halben Monat herabsetzt; ferner in

der Verordnung über Vergünstigungen bei der Körperschaftssteuer und Umsatzsteuer, vom 16. Januar 1925 (RGBl. I S. 4, auch RStBl. S. 17), erlassen auf Grund von § 108 Abs. 2 der RAbgO.; über sie soll in der nächsten Nummer des näheren berichtet werden.

Weiter ist ergangen eine Verordnung über die Wertpapiersteuer bei aufgewerteten Schuldverschreibungen, vom 5. Januar 1925 (RGBl. I S. 1, auch RStBl. S. 12); sie stützt sich auf § 64 Abs. 1 der Dritten Steuernotverordnung und Art. 1 der Notverordnung des Reichspräsidenten vom 4. Dezember 1924; es sei hierzu auf die Ausführungen S. 99 dieses Heftes verwiesen.

Die Vierte Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Industriebelastung vom 10. Januar 1925 (RGBl. II S. 1, auch RStBl. S. 9) bestimmt den fünften Senat des Reichsfinanzhofs als Spruchkammer nach § 15 des Industriebelastungsgesetzes.

Sonst sind zu erwähnen:

Runderlaß vom 13. Dezember 1924 über Steuerabzug vom Arbeitslohn, Markenverfahren, insbesondere Einlieferung der Markenblätter für 1924 (RStBl. S. 2);

Runderlaß vom 22. Dezember 1924 über Steuerabzug vom Arbeitslohn, Neubewertung der Sachbezüge zum 1. Januar 1925 (RStBl. S. 1);

Verordnung zur Änderung der Ausführungsbestimmungen zum Wechselsteuergesetz, vom 23. Dezember 1924 (RStBl. S. 3);

Ausführungsbestimmungen zur Dritten Verordnung über die Kraftfahrzeugsteuer für ausländische Kraftfahrzeuge, vom 30. Dezember 1924 (RMinBl. 1925 S. 7).

Endlich sei auch an dieser Stelle an das S. 99 behandelte, außerordentlich wichtige Urteil des Reichsfinanzhofes vom 5. Januar 1925 über die Geltung von Durchführungsbestimmungen zur Obligationensteuer und über das Notverordnungsrecht des Reichspräsidenten hingewiesen.

Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Kloß und Reichsfinanzrat Mirre, München.

Allgemeines.

73. RVerf. § 48. Notverordnungsrecht des Reichspräsidenten. (U. v. 5. Januar 1925 II A 301/24.) — abgedruckt oben vgl. S. 105. —

74. RheinlAbk. Abs. 5. **Inkrafttreten der deutschen Gesetze im besetzten Gebiet.** (U. v. 12. Dezember 1924 II A 29/24.) Das deutsche Gesetzgebungsrecht ist auch für das besetzte Rheingebiet anerkannt; nach Art. 5 RhlAbk. besteht die Zivilverwaltung nach der deutschen Gesetzgebung weiter, und der Rheinlandausschuß hat nach Artikel 3 ebenda nur das Recht, Verordnungen zu erlassen, soweit dies für die Gewährleistung des Unterhalts, der Sicherheit und der Bedürfnisse der Streitkräfte der alliierten und assoziierten Mächte nötig ist; mit diesen ist die deutsche Verwaltung in Übereinstimmung zu bringen. Diese Regelung berührt nicht das deutsche Gesetzgebungsrecht als solches, sondern bezweckt nur, seine Überwachung im Interesse der Besatzungsmächte sicherzustellen. Sollte das tatsächliche Verhalten der Besatzungsmächte diesen Rechtszustand nicht immer klar erkennen lassen, so hat sich der deutsche Richter doch allein an die grundlegenden Vorschriften zu halten. Dementsprechend besteht denn auch in der deutschen Rechtsprechung Übereinstimmung darüber, daß die Sondervorschriften des besetzten Gebiets es nicht verhindern, daß die deutschen Gesetze dort und im unbesetzten Gebiete gleichzeitig in Kraft treten.

Abgabenordnung.

75. § 83 Abs. 2, § 84 Satz 1, § 85. **Die Steuerbehörde darf ohne Rücksicht auf § 2224 BGB. den einen oder den anderen von mehreren Testamentsvollstreckern wegen Steuerschulden des Nachlasses in Anspruch nehmen.** (U. v. 17. Dezember 1924 VI v A 56/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

76. § 103. **Unbestrittene Gegenforderungen.** (U. v. 28. November 1924 V A 59/24.) Nach § 103 RAbgO. ist der Steuerpflichtige nur berechtigt, gegen Steueransprüche des Reichs mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenforderungen aufzurechnen. Der Zweck der Vorschrift des § 103 ist, dem Steuerschuldner die Möglchikeit der Befriedigung im Wege der Aufrechnung zu gewähren, wenn und insoweit seine Gegenforderung ohne weiteres für die Steuerbehörde als nach Grund und Höhe bestehend und fällig erkennbar ist. Das ist schlechthin der Fall, wenn die Gegenforderung rechtskräftig feststeht, d. h. durch die zuständige, zur Entscheidung darüber berufene Stelle, bei bürgerlich-rechtlichen Ansprüchen also durch das ordentliche Gericht, dem Steuerpflichtigen zuerkannt ist. Wenn solchen rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen die unbestrittenen Gegenansprüche im § 103 gleichgestellt sind, so kann damit nur etwas in der Wirkung Gleichwertiges gemeint sein, d. h. der Steuerbehörde soll nicht zugemutet werden, über die Rechtsbeständigkeit des Gegenanspruchs Erörterungen anzustellen oder gar zu erkennen. Ganz sicher sollte der ordentliche Rechtsweg für bürgerlich-rechtliche Gegenforderungen nicht zugunsten einer Kognition der Steuerbehörden beschränkt werden. Wenn also ein bürgerlich-rechtlicher Gegenanspruch zu seiner Durchsetzung der klageweisen Verfolgung gegen das Reich und der schließlichen Verurteilung des Reichs bedarf, so ist er nicht unbestritten im Sinne des § 103. Es ist auch gar nicht abzusehen, wohin es praktisch führen sollte, wenn in solchen Fällen die Steuerbehörden der Entscheidung des ordentlichen Gerichts vorgreifen wollten. So aber ist die Sachlage im gegebenen Falle. Das Reich bestreitet jedenfalls im Augenblicke die Aufrechnung der Gegenansprüche, mögen sie seine Vertreter vorher in irgendeiner Form anerkannt haben, zum mindesten in Ansehung der Fälligkeit, was einem Bestreiten der Ansprüche selbst gleichzuachten ist. Diesen Widerstand kann die Beschwerdeführerin nur im Zivilprozeßwege brechen. Dementsprechend ist auch im gegenwärtigen Verfahren nicht zu untersuchen, ob das Reich an solchen Bestreiten behindert wäre, weil es vertragsmäßig die Aufrechnung der Gegenforderungen, ungeachtet ihrer Aufrechenbarkeit oder Nichtaufrechenbarkeit kraft Gesetzes, zugestanden hätte. Die Voraussetzungen der Aufrechnung sind demnach nicht gegeben.

77. § 202. **Die Aufhebung eines Finanzbefehls wirkt grundsätzlich erst vom Zeitpunkt seiner Aufhebung ab.** (U. vom 15. Dezember 1924. Gr. S. 3/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

78. § 210. **Mangelhafte Buchführung als Grundlage einer Schätzung.** (U. v. 10. Dezember 1924 VI e A 238/24.) Wie aus § 208 RAbgO. zu folgern ist, können die äußerlich den Vorschriften der §§ 162, 163 RAbgO. entsprechenden Wirtschaftsbücher und Aufzeichnungen dann nicht als Besteuerungsgrundlagen verwendet werden, wenn Anlaß zur Beanstandung der sachlichen Richtigkeit gegeben ist, insbesondere das im Buchabschluß zur Erscheinung kommende Ergebnis der Buchführung in einem auffallenden Mißverhältnis zu dem Einkommen steht, das nach den Umständen als erzielt anzunehmen ist. Dies kann namentlich dann der Fall sein, wenn der im Buchabschluß ausgewiesene Ertrag der Landwirtschaft wesentlich hinter dem Ertrage zurückbleibt, wie er sich den von besonderen mit den örtlichen Verhältnissen vertrauten Kommissionen unter Berücksichtigung der Ertragsfähigkeit der Grundstücke festgesetzten Normalertragssätzen ergibt und der Unterschied nicht durch besondere Umstände ausreichend aufgeklärt wird. Erachten danach die Vorinstanzen mit Grund den Buchabschluß nicht als brauchbare Besteuerungsgrundlage, so bleibt nach § 210 RAbgO. nur die Schätzung des Einkommens. Ob die Vorinstanzen genügenden Grund hatten, das Buchungsergebnis als Bemessungsgrundlage abzulehnen, ist Sache der einer Nachprüfung im Rechtsbeschwerdeverfahren entzogenen Tatsachenwürdigung.

79. § 212 Abs. 2. **Bei einer Neuveranlagung darf auch der bekanntgewesene Sachverhalt neu gewürdigt werden.** (U. vom 27. November 1924 VI e A 178/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

80. § 221. **Der Steuerpflichtige kann einen ihm günstigen Einspruchsbescheid nicht deshalb anfechten, weil der Bescheid nicht vom zuständigen Beamten erlassen worden ist.** (U. v. 22. Dezember 1924 II A 922/24.) Nach § 221 RAbgO. kann außer bei Feststellungsbescheiden ein Steuerbescheid nur deshalb angefochten werden, weil sich der Steuerpflichtige durch die Höhe der Steuerforderung beschwert fühlt oder weil die Steuerpflicht verneint oder eine zu geringe Steuer festgesetzt ist. Diese Vorschrift gilt entsprechend auch für die Anfechtung von Rechtsmittelentscheidungen. Daraus folgt, daß im vorliegenden Falle die Berufung unzulässig war, da nach der Begründung des Rechtsmittels der Berufungsführer die festgesetzte Reichssteuer weder dem Grunde noch der Höhe nach weiter beanstanden wollte. Die unter diesen Umständen für ihn praktisch bedeutungslose Frage, ob der Stadtrat R. zur Entscheidung über den Einspruch zuständig war, konnte nicht für sich allein zum Gegenstande des Berufungsverfahrens gemacht werden. Im Sinne des § 221 war der Beschwerdeführer durch die angefochtene Entscheidung nicht beschwert, soweit es sich um die Festsetzung der Reichssteuer handelt.

81. § 228. **Ermittlungspflicht.** (U. v. 17. Dezember 1924 VI e A 246/24.) In der Rechtsbeschwerde wird geltend gemacht, daß der Feststellung der Vorinstanz tatsächliche Unrichtigkeiten zugrunde lägen. Wären die in der Rechtsbeschwerde geltend gemachten Tatsachen vor Erlaß des Berufungsurteils vorgebracht, so hätten sie in der angefochtenen Entscheidung berücksichtigt werden müssen. Da sie nicht vorgebracht waren, kommt nur in Frage, ob eine Nichtermittlung die Folge eines Verfahrensmangels ist. Dies ist zu verneinen. Es kann den Steuerbehörden nicht zugemutet werden, jeden Fall in tatsächlicher Hinsicht so eingehend zu behandeln, daß jede Möglichkeit einer unrichtigen Annahme zu ungunsten des Steuerpflichtigen ausgeschlossen ist. Nur wenn die Umstände bei verständiger Würdigung die Möglichkeit der Unrichtigkeit einer Abgabe des Steuerpflichtigen oder der Unterlassung des Vorbringens ihm günstiger Tatsachen vermuten lassen, kann eine Aufklärung zu seinen Gunsten verlangt werden. Im Allgemeinen können sich die Steuerbehörden darauf verlassen, daß der Steuerpflichtige zu seinen Gunsten sprechende Tatsachen selbst vorgebracht hätte und zu seinen Ungunsten unrichtige Angaben nicht gemacht hat.

Einkommensteuer.

82. § 2. **Abzug nur der im Kalenderjahr gezahlten ausländischen Einkommensteuern.** (U. v. 26. Nov. 24 VI e A 145/24.) Nach VO. vom 30. 3. 21 sind ausländische Einkommensteuern in Höhe des nachweislich gezahlten Betrages bei Berechnung des steuerbaren Einkommens in Abzug zu bringen, soweit die Steuer auf Einkommen entfällt, das der inländischen Einkommensteuer unterworfen ist. Mit Recht nimmt FA. an, daß nur die ausländischen Steuern abzuziehen sind, die 1922 gezahlt sind. Die

Steuerbemessungsgrundlage ist bei der Einkommensteuer das finanzielle Gesamtergebnis der Wirtschaftsführung eines Steuerpflichtigen in einem bestimmten Zeitraum. Nach Ablauf des Zeitraums eingetretene Ereignisse sind nicht zu berücksichtigen, selbst wenn sie infolge ihres Eintretens vor der Veranlagung berücksichtigt werden könnten. Dem entspricht es, daß, wenn das Gesetz den Abzug gewisser Beträge bei Ermittlung des steuerbaren Einkommens zuläßt, die sämtlichen, die Abzugsfähigkeit begründenden Umstände bis zum Ablauf des betreffenden Kalenderjahres gegeben sein müssen. Voraussetzung der Abzugsfähigkeit ausländischer Steuern ist aber, daß sie bezahlt sind. Es hat auch einen einleuchtenden Grund, daß die Abzugsfähigkeit an die Bezahlung der Steuern geknüpft ist. Es sollten Ermittlungen darüber vermieden werden, wann die ausländischen Steuerschulden entstanden wären.

83. § 11 Nr. 5. **Begriff der Spekulationsabsicht.** (U. v. 26. Nov. 24 VI e A 234/24.) Auf Rechtsbeschwerde des FA. gegenüber Freistellung durch Finanzgericht. Es ist zutreffend, daß eine Spekulationsabsicht nur vorliegt, wenn beim Ankauf eines Gegenstandes hauptsächlich der Gedanke der gewinnbringenden Wiederveräußerung entscheidend gewesen ist, und daß es nicht genügt, wenn nur der Gedanke mitbestimmend gewesen ist, die betreffenden Wertpapiere würden voraussichtlich später eine günstigere Veräußerung ermöglichen. Denn es ist selbstverständlich, daß man bei Anlage seines Vermögens in Wertpapieren darauf bedacht ist, möglichst solche Papiere zu erwerben, bei denen man mit einer günstigen Kursentwicklung glaubt rechnen zu können. Auch kein Verstoß wider den klaren Inhalt der Akten. Es kann nicht zugegeben werden, daß die ganze Sachlage zur Annahme einer Spekulationsabsicht zwingt. Es genügt nicht der Hinweis, daß der Steuerpflichtige nur durch den Verkauf von Papieren die Mittel zur Anschaffung der 1922 gekauften gewonnen hat. Denn er konnte zu dem Entschluß, Wertpapiere, die nach seiner Meinung der Geldentwertung nicht folgen würden, zu verkaufen und günstigere anzuschaffen, auch gelangen, wenn er auch nicht einmal die Nebenabsicht hatte, die letzteren mit Gewinn wieder zu verkaufen. Auch der Umstand, daß der Steuerpflichtige das Bewußtsein haben mußte, zu einem Verkauf von Wertpapieren zur Bestreitung seines Lebensunterhalts genötigt zu werden, zwingt nicht zur Annahme einer Spekulationsabsicht. Ein solches Bewußtsein ist noch keine Spekulationsabsicht.

Finanzausgleichsgesetz.

84. § 24 Abs. 2, § 25 Abs. 1. **Das nach § 24 Abs. 2 FinAusgl.-Gesetz den Sitzgemeinden zustehende Viertel des Steuersolls ist, soweit erforderlich, auch aus dem durch § 25 Abs. 1 Satz 4 daselbst den Belegenheitsgemeinden zugewiesenen Soll aus § 33 b EinkStG. und § 9 Abs. 3 KörpStG. aufzufüllen.** (Beschl. v. 28. Nov. 24 V B 3/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

85. § 25 Abs. 1 Satz 4, § 25 Abs. 2 Satz 1. **Eine Zerlegung des Steuersolls hat zwischen Sitzgemeinde und Belegenheitsgemeinde auch dann stattzufinden, wenn das steuerbare Einkommen aus einem in dieser betriebenen Gewerbe nur unter Hinzurechnung des Abnutzungswerts nach § 33 b des EinkStG. den Mindestbetrag des § 25 Abs. 2 des FinAusglG. überschreitet.** (Beschluß vom 5. Dez. 24 V B 5—7/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

86. § 25 Abs. 2. **Übersteigt das gesamte steuerbare Einkommen eines Steuerpflichtigen nicht die im § 25 Abs. 2 bezeichnete Untergrenze, so findet auch zwischen mehreren Sitzgemeinden eine Zerlegung des Steuersolls nicht statt.** (Beschl. v. 28. Nov. 24 V B 1/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

87. §§ 50—51. **Im Rechtsmittelverfahren gemäß §§ 50 und 51 des FinAusglG. steht dem Finanzamt kein Beschwerderecht zu.** (Beschl. v. 19. Dez. 24 V B 2/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

Kapitalverkehrsteuergesetz.

88. § 17. **Steuerpflicht nach § 17 tritt nicht ein, wenn der ausscheidende Teilhaber einer offenen Handelsgesellschaft für die Aufgabe seines Gesellschaftsrechts mit Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens abgefunden wird.** (U. v. 12. Dez. 24 II A 650/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

89. § 61. **Keine Bezugsrechtsteuer, wenn das gesetzliche Bezugsrecht der Aktionäre durch Generalversammlungsbeschluß ausgeschlossen worden ist, den Aktionären aber die jungen Aktien vom Aufsichtsrat freiwillig zum Bezuge angeboten werden.** (U. v. 22. Nov. 24 II A 795/24.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

Körperschaftssteuergesetz.

90. § 2 Ziff. 1. **Auch bei ganz geringfügiger Beteiligung von Privatpersonen ist die Befreiung nicht anwendbar.** (Beschl. v. 2. Jan. 25 I B 64/24.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

90 a. § 1 Abs. 1, § 3. **Eine hannoversche Realgemeinde kann für die Erträgnisse des gemeinschaftlichen Waldbesitzes steuerfrei sein, insofern die Erträgnisse als Einkommen der einzelnen Forstgenossen, nicht der Realgemeinde selbst, anzusehen sind.** (U. v. 16. Jan. 25 I A 65/24.) Vorinstanz hatte Steuerpflicht einer Forstgenossenschaft unter Berufung auf RFH. 12, 343 verneint. Rechtsbeschwerde des FA. zurückgewiesen. Unter den Begriff der Realgemeinde im Sinne des preuß. Gesetzes vom 5. Juni 1888 (Pr. GesSamml. 233) können sich Rechtsgebilde zusammenfinden, bei denen die Rechte der Mitglieder am Vermögen der Gemeinheit verschieden abgestuft sind (vgl. Gierke inder Enzyklopädie von Holtzendorff und Kohler I, 214). Es ist deshalb auf das Statut der betreffenden Realgemeinde, vielleicht unter Heranziehung auch der geschichtlichen Entwicklung, die von ihr durchlaufen ist, einzugehen. Die Vorinstanz hat dies getan. FA. hält RFH 12, 343 nicht für zutreffend, insoweit aus dem Charakter der deutschrechtlichen sogenannten körperschaftlichen Sonderrechtsverhältnisse die Schlußfolgerung gezogen sei, daß die Nutzungsrechte der Mitglieder das Gesamtgut unmittelbar erfaßten; in der deutschrechtlichen Genossenschaft sei die Einzelpersönlichkeit in der Gesamtpersönlichkeit, die Vielheit in der Einheit verkörpert. Diese Begründung ist nicht stichhaltig, da das genossenschaftliche Prinzip schwächerer oder stärkerer Entfaltung fähig ist (so Gierke § 30 III. Abs. 2). Die beim Haubergbetriebe zwischen die Waldnutzung zur Realteilung unter die Genossen hindrängen. Waldnutzung zur Realteilung unter die Genossen hindrängen. Aber das schließt nicht aus, daß auch bei reiner Waldnutzung die Rechtsverhältnisse in den Forstgenossenschaften sich so erhalten oder so entwickelt haben, daß die Genossen ein unmittelbares Anrecht auf die Nutzungen besitzen und die Genossenschaft lediglich als Sachwalterin für die Genossen handelt.

91. § 4. **Die Zentralen der Genossenschaften müssen ihren Geschäftsbetrieb auf die Mitglieder beschränken, wenn sie Steuerfreiheit für die Gewinne aus ihrem Gewerbebetrieb genießen wollen. Als Mitglieder gelten nur die unmittelbar angeschlossenen Genossenschaften und dergl. nicht deren Genossen.** (U. v. 10. Dez. 1924 I A 103/24.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

Obligationensteuer (Dritte StNV.)

92 a. § 19 Abs. 2. **Die Beschränkung der Steuerbefreiung in § 8 Abs. 2 der DurchfBest. zur Obligationensteuer vom 29. Februar 1924 ist mit § 19 Abs. 2 zu c der Dritten StNVO. nicht vereinbar.**

92 b. **Wenn die auf Grund der §§ 26 bis 32 der Dritten StNVO. erlassene Landessteuerordnung gewerblich benutzte bebaute Grundstücke erfaßt, so unterliegen Schuldverschreibungen, soweit für sie solche dinglich haften, nicht der Obligationensteuer.** (U. v. 5. Januar 1925 II A 301/24.)

93 a. § 19 Abs. 2. **Bebaute gewerbliche Grundstücke in Preußen, Hamburg und Lübeck.**

93 b. **Beachtlich einer später erlassenen landesrechtlichen Steuerordnung bei Anwendung der Befreiungsvorschrift.** (U. v. 5. Januar 1925 II A 157/24.) Der Senat hat in vorstehender Entscheidung dargelegt, daß die Beschränkung, welche § 8 Abs. 2 der DurchfBest. zur Obligationensteuer dem § 19 Abs. 2 zu c der Dritten StNVO gibt, rechtsunwirksam ist, und daß die Geltendmachung dieses Umstandes auch nicht durch die Verordnung des Reichspräsidenten vom 4. Dezember 1924 ausgeschlossen wird. Auch gewerblich genutzte Grundstücke begründen, wenn sie von einer auf Grund der §§ 26—32 der Dritten StNVO. erlassenen Landessteuerordnung erfaßt werden, die Steuerfreiheit von Schuldverschreibungen, soweit sie für solche dinglich verhaftet sind. Der Vorderrichter erschöpft den Rechtsstoff insofern nicht vollständig, als er eine Feststellung darüber unterläßt, ob die verhafteten Grundstücke von einer **Landes-**

steuer ergriffen werden, die auf einer gemäß §§ 26—32 der Dritten StNVO. erlassenen Steuerordnung beruht. Hinsichtlich der in Preußen und Lübeck belegenen Grundstücke unterliegt dies zwar keinem Bedenken, da beide Staaten entsprechende Steuerordnungen erlassen haben, welche auch die gewerblich genutzten Grundstücke der Steuer unterwerfen (preuß. StNVO vom 1. April 1924 GesS. S. 191; lübische Gesetze vom 12. März und 28. Mai 1924, Sammlung S. 82 und 161). Dagegen besteht in Hamburg anscheinend eine solche Steuerordnung nicht. Dabei sei noch auf folgendes hingewiesen. Weder die Dritte StNVO. noch die DurchfBest. enthalten Vorschriften über den Einfluß einer Änderung der Landessteuergesetzgebung, obwohl es wohl zu erwarten war, daß am 1. März 1924, dem Fälligkeitstage der Steuer nach § 21 Abs. 1, Landessteuerordnungen der im § 19 Abs. 2 zu c gedachten Art noch nirgends bestehen würden. Da mithin, wenn man einen späteren Erlaß der Steuerordnungen nicht berücksichtigen wollte, der Befreiungsgrund aus Buchstabe c überhaupt gegenstandslos sein würde, so muß es jedenfalls als genügend angesehen werden, wenn solche Steuerordnung bis zum Erlaß des Urteils ins Leben getreten ist. Sollte mithin in Hamburg eine den §§ 26—32 der Dritten StNVO. entsprechende Steuerordnung noch nicht bestehen, aber nachträglich noch erlassen werden, so stände ihrer Berücksichtigung nichts im Wege.

Rentenbankverordnung.

94. § 9. a) **§ 9 begründet eine Umlagepflicht des Unternehmers. Der Betrieb ist nur Ursache und Bemessungsgrundlage für die Umlage.**

b) **Auch die im besetzten Gebiete belegenen Betriebe begründen die Heranziehung des Unternehmens ohne Rücksicht auf die Zulassung der Durchführung der Rentenbankverordnung im besetzten Gebiete durch die Rheinlandkommission.** (U. v. 12. Dezember 1924 II A 29/24.) Vgl. oben unter Nr. 74 Wird amtlich veröffentlicht.

Umsatzsteuergesetz.

95. § 1 Abs. 1. **In einem städtischen Schlachthof tätige Kopfschlachter als unselbständige Gewerbetreibende.** (U. v. 12 Dezember 1924 V A 39/24.) Das Umsatzsteuergesetz enthält keine Begriffsbestimmung der selbständigen gewerblichen Tätigkeit. Bei der Eigenart der Umsatzbesteuerung können auch Gesetzgebung und Rechtsprechung auf anderen Rechtsgebieten keine sicheren Anhaltspunkte bieten. Es ist davon auszugehen, daß es auf die Gesamtverhältnisse des Tätigen ankommt. Es sind alle Umstände ins Auge zu fassen, durch die die Stellung des Tätigen im wirtschaftlichen Leben bestimmt wird. Hiernach kann es nicht gebilligt werden, daß die Vorinstanz die Stellung des Beschwerdeführers nur aus dem bürgerlich-rechtlichen Gesichtspunkt geprüft hat. Das Merkmal, daß der Tätige den Erfolg seiner Arbeit schuldet, kann zwar häufig von Bedeutung sein, ist aber für sich allein nicht ausschlaggebend, da es Verhältnisse gibt, wo auch der unselbständig Tätige für den Erfolg seiner Arbeit aufkommen muß. Zieht man im Sinne der obigen Ausführungen die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der Kopfschlachter, wie sie aus den Bestimmungen und den weiteren unstreitigen Behauptungen des Beschwerdeführers hervorgehen, in Betracht, so ergibt sich, daß ihre Stellung in den wesentlichsten Beziehungen der der Angestellten gleichkommt. Unzweifelhaft ist die Tätigkeit der Kopfschlachter dem Betriebe des Schlachthofs organisch eingegliedert. Sie sind auch verpflichtet, bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen Folge zu leisten, da sie auf die Weisungen des Obmanns, der seinerseits seine Anweisungen von dem Direktor des Schlachthofs erhält, in Tätigkeit treten müssen. Sie haben sich dienstbereit zu halten, können die Arbeit, die ihnen der Reihenfolge der angemeldeten Schlachtungen nach zugewiesen wird, nicht ablehnen und müssen sie nicht nur nach Handwerksbrauche, sondern auch nach den Vorschriften der Schlachtordnung ausführen Wenn sie sich dieser Ordnung nicht fügen, können sie wie Angestellte entlassen werden. Sie haben hiernach nicht die Möglichkeit, auf Grund eigener Entschließung das Maß und die Art ihrer Tätigkeit zu bestimmen und damit auf die Höhe ihres Arbeitsverdienstes einzuwirken. Das Eigenartige ihrer Stellung liegt nur darin, daß sie zwar der Leitung der Schlachthofdirektion unterstellt sind, andererseits aber das Entgelt für ihre Arbeit von den Fleischern beziehen. Das ist eine auch sonst vorkommende Eigentümlichkeit — man denke an die auf Trinkgelder angewiesenen gastwirtschaftlichen Dienstpersonen —, die der Stellung eines Angestellten als solchen nicht Abbruch tut. Jedenfalls weist die Tätigkeit der Bremer Kopfschlachter noch andere Merkmale auf, die zwar nicht jedes für sich allein, aber zusammengenommen deutlich auf die Unselbständigkeit der gewerblichen Unselbständigkeit hinweisen. Es sind dies ihre allgemeine soziale Lage, die sich kaum von der eines Arbeiters unterscheidet, die dieser Lage entsprechende Höhe des Verdienstes, der Mangel einer eigenen Betriebsstätte, eigener Geräte und Betriebsmittel. Nicht unbeachtet darf auch die Entscheidung des Versicherungsamts bleiben, die die Unselbständigkeit der Kopfschlachter anerkannt hat. Wenn diese Entscheidung auch nicht für die Steuerbehörde bindend ist, so gebührt ihr doch als Ausspruch einer auf dem Gebiete des Gewerberechts besonders erfahrenen Behörde entsprechende Beachtung.

96. § 1 Nr. 1. **Der Leistungsaustausch zwischen zwei juristischen Personen, die zu einer auf die Gemeinschaft von Gewinn und Verlust beschränkten Interessengemeinschaft zusammengeschlossen sind, ist umsatzsteuerpflichtig.** (U. v. 9. Dezember 1924 V A 47/24.) Wird amtlich veröffentlicht.

97. § 2 Nr. 4. **Übersteigt eine Gewerkschaft den Gesamtbetrieb ihrer Zeche und den Reingewinn daraus einem Hüttenwerk auf eine Reihe von Jahren gegen eine feste jährliche Vergütung, so liegt umsatzsteuerfreie Verpachtung von Bergwerkseigentum vor; von Lieferung der Kohlen von der Zeche an die Hütte kann nicht die Rede sein. Verkauft die Zeche Kohlen an Dritte, so ist sie als Angestellte der Hütte anzusehen.** (U. v. 28. November 1924 V A 73/24.) Wird in der amtlichen Sammlung abgedruckt.

98. § 26. Anzeigensteuer. **Speisekarten, mit Preisangaben und dem Ausdruck: „Restaurant, Café und Konditorei ersten Ranges" versehen, die auch zum Gebrauch der Gäste in den Wirtschaftsräumen täglich in neuer Auflage hergestellt zu werden pflegen, unterliegen als Anzeigen der erhöhten Umsatzsteuer.** (U. v. 31. Oktober 1924 V A 24/24.) Wird in der amtlichen Sammlung abgedruckt.

Vereinszollgesetz.

99. § 113. **Wenn § 113 die zollfreie Einfuhr einer Retourware von der Erstattung der bei der Ausfuhr gewährten Zollvergütung abhängig macht, so ist damit dem Reich kein Anspruch auf Erstattung dieser Vergütung zugesprochen. Wird die Vergütung nicht erstattet, so tritt die Zollpflicht der wiedereingehenden Ware ein.** (U. v. 8. November 1924 IV a A 147/24.) Wird in der amtlichen Sammlung abgedruckt.

Vermögensteuer (Brotversorgungsabgabe).

100. § 5 Nr. 4. **Die öffentlichen Sparkassen sind, wenn sie über den eigentlichen Sparkassenverkehr hinaus Bank- und Kreditgeschäfte betreiben, mit ihrem gesamten Vermögen steuerpflichtig.** (U. v. 10. Dezember 1924 I A 101/24.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

101. § 24 a ZwAnlG. **Begriff der Villen, Einrichtung von zwei getrennten Wohnungen, deren eine vom Schwiegersohn des Eigentümers bewohnt wird.** (U. v. 26. November 1924 VI v A 45/24.) Der Begriff der Villen, unter der der gewöhnliche Sprachgebrauch ein nach seiner ganzen baulichen Anlage und Einrichtung nur zum Alleinbewohnen einer Familie bestimmtes Wohnhaus versteht, ist nur nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmen und erhält seinen Inhalt vor allem durch die Gegenüberstellung des Begriffes Mietgrundstück. Ein solches liegt dann vor, wenn ein Haus seiner Natur nach bestimmt ist, einen dauernden Ertrag durch Erhebung eines Mietzinses abzuwerfen, und auch in dieser Weise tatsächlich verwertet wird. Dem Wohnhaus des Beschwerdeführers kann die Natur einer Villa nicht abgesprochen werden, da er für die Überlassung der Wohnung an seinen Schwiegersohn einen Mietzins nicht erhält Ob die Aufnahme der Mitbewohner in die gemeinschaftliche Behausung oder in die Hausgemeinschaft erfolgt, ist ohne Bedeutung.

102. **Bedeutung der Steuerkurse für festgelegte und für in Namensaktien verwandelte Aktien.** (U. v. 7. Januar 1925 VI v A 57/24.) Für H.-Aktien war ein Steuerkurs festgesetzt. Streitig

ob anwendbar auf solche, die einer Familiengesellschaft zur Verwaltung übertragen und auf in Namensaktien verwandelte. Beides bejaht. Die ersteren Aktien haben durch die Übertragung der Verwaltung und Verwahrung auf eine Gesellschaft ihren Charakter in keiner Weise geändert. Auch an den Eigentumsverhältnissen ist nichts geändert, es besteht auch kein Grund, den Beschwerdeführer nicht als Eigentümer im Sinne des Steuerrechts anzusehen. Bei der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Verfügungsbeschränkung handelt es sich um eine, der der Beschwerdeführer aus Gründen, die in seiner Person liegen, unterworfen ist. Sie ist deshalb nach § 138 Abs. 2 AO. nicht zu berücksichtigen, und zwar, wie sich aus dem Zweck dieser Vorschrift ergibt, weder als den Wert der Aktien mindernder Umstand noch auch als das Vermögen mindernde Belastung. Bei den Namensaktien war die Übertragung an die Zustimmung von Organen der A.-G. gebunden, auch war der über einen bestimmten Prozentsatz des Nennwerts hinausgehende Erlös dem Vermögen der A.-G. zuzuführen. Dahingestellt, ob der gemeine Wert der Namensaktien in entsprechender Anwendung des § 138 Abs. 2 AO. (vgl. RFH. 10, 239/240) gleich dem anderer Stammaktien anzunehmen ist. Denn die Umwandlung in Namensaktien, welche nach § 183 Abs. 2 HGB. im Gesellschaftsvertrage zugelassen sein kann und dann eine reine Verwaltungshandlung, keineswegs eine Statutenänderung ist, und welche, wie sich aus § 222 Abs. 2 HGB. ergibt, die Folge haben kann, daß Verfügungsbeschränkungen eintreten, hat nicht die Bedeutung, daß die Aktie zu einer Aktie einer andern Gattung im Sinne des § 185 HGB. wird. Sie stellt nach wie vor dieselben Rechte am Vermögen der A.-G. dar. Wenn nun für die zum Börsenhandel zugelassenen H.-Aktien ein bestimmter Steuerkurs in bindender Weise festgesetzt ist, so ist anzunehmen, daß dieser für die ganze Gattung gilt und nicht bloß für die Stücke, die im Börsenverkehr tatsächlich lieferbar sind. Denn zum Börsenhandel zugelassen ist die ganze Gattung; würden die Namensaktien wieder in Inhaberaktien verwandelt, so würden sie auch wieder lieferbar werden, und es würde einer neuen Zulassung nicht bedürfen. Bei anderer Auffassung hätten die Namensaktien der vorliegenden Art besonders berücksichtigt werden müssen. Denn auf sie würde keine der Bestimmungen der Richtlinien passen. Sie könnten nur als Wertpapiere ohne Kurswert angesehen werden, und es müßte der Verkaufswert am 31. 12. 1922 oder, wenn ein solcher nicht zu ermitteln ist, an den letztvorangegangenen Tag, an dem ein Verkaufswert zu ermitteln ist, abzüglich 40 v. H. angesetzt werden. Ein Verkaufswert läßt sich aber bei diesen Wertpapieren nicht ermitteln, jedenfalls nicht bei solchen, die erst kurz vor dem 31. 12. 1922 in Namensaktien umgewandelt sind. Die angeführten tatsächlichen Verkäufe können keinen Anhalt bieten, da derartige Verkäufe als von persönlichen Umständen beeinflußt anzusehen sind. Es mag nur darauf hingewiesen werden, daß jemand, der bereits erheblich an der A.-G. beteiligt ist, geneigt sein müßte, für solche Namensaktien mehr als für andere Aktien zu zahlen, da ihm ein Teil des Kaufpreises in der Werterhöhung seiner Aktien zugute käme. Das Ergebnis erscheint nicht unbillig. Denn die Steuerkurse sollen eine von den Schwankungen der Börsenkurse unabhängige Bewertung gewährleisten, sie sollen den inneren und dauernden Wert der Rechte festsetzen. Dieser ist aber bei den Namensaktien derselbe wie bei den Inhaberaktien. Es ist bei der großen Mehrzahl der Aktien, die an der Börse gehandelt werden, damit zu rechnen, daß sie nicht in der Hand von Personen sind, denen die Veräußerungsmöglichkeit die Hauptsache ist. Gerade auf die Personen, welche Aktien nicht nur als vorübergehende Anlage oder zur Spekulation besitzen, war bei Festsetzung der Steuerkurse Rücksicht zu nehmen, da es sich bei ihnen häufig um größere Mengen derselben Art von Aktien handelt. Demgegenüber erscheint es ungerechtfertigt, in Fällen, in denen die Veräußerung durch freiwillige Handlungen ausgeschlossen oder beschränkt ist, eine besondere abweichende Bewertung zuzulassen.

2. Steuernotverordnung.

Abschlußzahlung.

103. § 1. **Ablehnung der Einkommensfeststellung und Berücksichtigung der Erhaltung des Vermögens trotz der Inflationszeit.** (Beschl. v. 19. Dezember 1924 I B 63/24.) Der Begriff der Leistungsfähigkeit ist sehr dehnbar, und für die Aufgabe in den einzelnen konkreten Fällen das Verhältnis der Leistungsfähigkeit zu bestimmten Leistungssummen festzulegen, gibt es keine Zwung nach exakten Methoden. Der Senat möchte auf den in mühsamer Arbei versuchten Nachweis der Selbstkosten und Verkaufserlöse der einzelnen Produkte nicht das ausschlaggebende Gewicht legen. Denn ein genaues Goldmarkeinkommen für 1923 ist eben, wie gerade auch die gründlichen Versuche hier gezeigt haben zuverlässig nicht festzustellen. Da auch das Einkommen für die Leistungsfähigkeit wohl ein bedeutsames aber kein ausschließliches Kennzeichen darstellt, wird von allen weiteren Versuchen zur Bestimmung des Einkommens und von der Feststellung des Umsatzes abgesehen. Das Gericht läßt sich mehr von der Erwägung leiten, daß eine Gesellschaft, die über die Zeiten der Geldentwertung hinweg die Substanz im großen und ganzen erhalten hat, eine höhere Leistungsfähigkeit besitzen muß als solche Steuerpflichtige, deren Vermögensgegenstände der Geldentwertung besonders ausgesetzt waren. Eine Gewerkschaft, deren Vermögen nach der Kursbewertung am 31. Dezember 1923 sich noch mit 9 Millionen Mark darstellt, muß trotz ungünstigen Geschäftsgangs eine Körperschaftssteuer für ein Jahr von 26 000 Mark tragen können. Für 1924, dessen Geschäftsgang der R.d.F. bei Erlaß der Dritten StNVO. nicht vorhersehen konnte, ist das Mindestmaß der monatlichen Vorauszahlungen ½ v. T. des Vermögens (§ 12). Legt man diesen Maßstab vergleichsweise für die Abschlußzahlung 1923 an, so würden sich 54 000 Goldmark ergeben.

104. § 1. **Berücksichtigung der Goldmarkbilanz bei Körperschaften.** (Beschl. v. 19. Dezember 1924 I B 55/24.) Daß die Steuerleistungsfähigkeit der Gesellschaft im Jahre 1923 eine ganz besondere war, geht aus dem günstigen Stand der Goldmarkbilanz hervor, die u. a. erweist, daß die Gesellschaft in der sehr seltenen Lage war, ihr Goldstammkapital unverkürzt aus der Inflationszeit zu retten. Den zu 2193,60 Gm. festgesetzten Betrag aus dem Grunde zu beanstanden, weil er über den Satz hinausgehe, den der R.d.F. als durchschnittliche Steuerbelastung des Gesamteinkommens genannt habe, ist nicht gerechtfertigt. Grundsätzlich kommt die Höhe des Einkommens für die Festsetzung der Abschlußzahlungen überhaupt nicht entscheidend in Betracht, sondern nur die steuerliche Leistungsfähigkeit nach Maßgabe der ganzen wirtschaftlichen Kraft des Steuersubjekts. Die Vorinstanz hat, um den Abschlußsteuerbetrag als keineswegs übersetzt zu erweisen, auf den Goldmarkgewinn den Steuersatz von 20 v. H. angewandt (§ 11 KöStG.). Bislang ist für die Annahme, die Körperschaftssteuer werde in Zukunft wesentlich geringer werden, keinerlei Anhalt gegeben. Die Annahme, daß sich der Steuersatz des § 11 KöStG. nur durch die Geldentwertung erklären könne, ist unzutreffend.

105. § 1. **Vermehrung des Betriebsvermögens.** (Beschl. v. 14. Januar 1925 VI e B 512/24.) Eine erhöhte Leistungsfähigkeit ist zweifellos gegeben, wenn Gewerbetreibende 1923 neben den Entnahmen zu Haushaltungszwecken noch eine erhebliche Vermehrung des Betriebsvermögens erzielt haben. Wieweit aber eine Vermögensvermehrung eingetreten ist, wird sich nur aus der Vergleichung der Bestände auf Beginn und Schluß des Jahres 1923 und deren Bewertung nach gleichmäßigen Grundsätzen ergeben; es können insbesondere die Bewertungsgrundsätze des § 33 a EinkStG. oder des VermStG. bzw. des Art II § 3 der Zweiten StNVO. nicht ohne weiteres angewendet werden.

106. § 1. **Nichtberücksichtigung der in Gold umgerechneten Umsätze.** (Beschl. v. 26. November 1924 VI e B 418/24.) Die Vorinstanz hat mit Recht die in Gold umgerechneten Umsätze außer Betracht gelassen, da das Papiergeld die Eigenschaft eines tauglichen Wertmessers für die in den einzelnen Teilen des Jahres 1923 von dem Pflichtigen gemachten Einnahmen und Ausgaben verloren hat und ein Ersatzwertmesser bei der verschiedenen Kaufkraft des Geldes im In- und Ausland zu den verschiedenen Zeiten des Jahres 1923 und bei der darauf beruhenden Verschiedenheit des Dollar- und Lebenshaltungsindex fehlt. Die Umsätze 1922 und 1923 können weiter um deswillen nicht miteinander verglichen werden, weil erfahrungsgemäß die Geschäftswelt der verminderten Absatzmöglichkeit 1923 durch höhere Gewinnsätze entgegengetreten ist.

Vorauszahlungen.

107. § 5. **Die Baggerei gehört nicht zum be- und verarbeitenden Gewerbe, die Vorauszahlungen sind nach der allgemeinen**

Norm des § 5 zu entrichten. (Beschl. v. 10. Dezember 1924 I B 61/24.) Soweit die Baggerei zur Verbesserung der Schiffahrtsmöglichkeiten betrieben wird, will sie überhaupt keine Güter erzeugen; soweit sie der Gewinnung von Sand, Kies usw. dient, erzeugt sie zwar Güter, aber be- und verarbeitet sie nicht. Sollten die gehobenen Produkte vor dem Verkauf einer Reinigung unterzogen werden, so würde dieser wirtschaftliche Vorgang, bei dem die Wesensart des Produktes gewahrt bleibt, als eine Bearbeitung nicht gelten können. Unter den Begriff Bergbau ist die Baggertätigkeit nicht einzureihen, da sie nicht dem Bergrecht unterliegt. Der Begriff Industrie in 1. DurchfBest. Abschnitt 2, 5 I, 1 ist nicht im weitesten Sinne zu verstehen, sondern nach dem Zusammenhang als Bezeichnung für größere Betriebe, die der Be- und Verarbeitung dienen.

108. § 5. **Anwendung des Korrektivs, Rückgriff auf die Einkommen 1920 und 1921 nach Erste DurchfBest. 2. Abschnitt, 5 X 1b mit Rücksicht auf hohe Tantiemezahlungen an Angestellte.** (Beschl. vom 3. Dezember 1924 VI e B 458/24.) Die vom R.d.F. erlassenen Korrektivbestimmungen sollen dann Anwendung finden, wenn die für die einzelnen Berufsklassen festgesetzten allgemeinen äußeren Maßstäbe dem mutmaßlichen Betrage der späteren Einkommensteuerschuld nicht entsprechen. Diesen Fall hält die Vorinstanz für gegeben, weil 1924 bereits hohe Tantiemen an die Angestellten des Bankhauses ausgezahlt seien und hieraus auf einen guten Geschäftsgang und demgemäß auf bedeutenden Reingewinn für den Beschwerdeführer zu schließen sei. Allerdings bestimmen die Sechsten DurchfBest., daß die Anwendung der hier streitigen Korrektivbestimmung nur da in Frage komme, wo die bisher geleisteten Vorauszahlungen außer jedem Verhältnis zur Größe und Bedeutung des Betriebs ständen; das Korrektiv 1920/21 dürfe nicht schematisch angewendet werden. Die Tatsache der Zahlung von hohen Tantiemen an Angestellte rechtfertigt aber durchaus die Annahme, daß diese Beträge nur aus den bis jetzt erzielten Reingewinnen des Bankhauses bezahlt worden sind und daß dieses selbst mit einer gleichen Entwicklung des Geschäftsgangs für den weiteren Verlauf des Jahres rechnet. Denn andernfalls wäre die Ausschüttung von Tantiemen, die sich regelmäßig nach dem Endergebnis eines Geschäftsjahrs berechnen, vom Standpunkt einer ordentlichen Geschäftsführung nicht zu rechtfertigen.

109. § 6. **Rechtsgültigkeit der Vierten DurchfBest. zu V I e** (Beschl. v. 17. Dezember 1924 VI e B 467/24.) Nach § 6 ist der R.d.F. schlechthin ermächtigt, für die Vorauszahlungen von Handwerkern und Personen, deren Gewerbebetrieb nicht über den Umfang des Kleingewerbes hinausgeht, Durchschnittssätze festzusetzen. Dafür, daß für solche Kleingewerbetreibende der Durchschnittssatz nicht über 2 v. H. der Betriebseinnahmen abzüglich der Löhne hinaus festgesetzt werden dürfte, gibt § 6 keinen Anhalt.

110. § 37. **Die Vorauszahlungen, zu denen körperschaftssteuerpflichtige Erwerbsgesellschaften auf Grund der Ersten DurchfBest. 2. Abschnitt 8, IX herangezogen werden, sind solche nach § 5, auch wenn sie gemäß § 7 zu entrichten sind. Weitere Beschwerde aber dann nicht gegeben, wenn stattdessen die nach § 12 gefordert werden.** (Beschl. v. 6. November 1924 I B 19/24.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

111. § 37. **Werden von körperschaftssteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften, deren Betrieb lediglich die Verpachtung und Vermietung von Grundstücken zum Gegenstand hat, die Vorauszahlungen nach § 12 gefordert, so ist die weitere Beschwerde nicht gegeben.** (Beschl. v. 6. November 1924 I B 35/24.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

112. § 37. **Die weitere Beschwerde ist auch zulässig, wenn ein Gewerbetreibender die Zulässigkeit der Bemessung der Vorauszahlungen nach dem Verbrauch bestreitet.** (Beschl. v. 19. November 1924 VI e B 480/24.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

113. § 37. **Weitere Beschwerde bei Bemessung der Vorauszahlungen nach dem Verbrauch.** (Beschl. v. 17. Dezember 1924 VI e B 397/24.) Auch in Fällen, in denen die Vorauszahlungen nach dem Verbrauch berechnet sind, ist der Reichsfinanzhof zur Entscheidung über die weitere Beschwerde insoweit zuständig, daß er zu prüfen hat, ob es berechtigt war, an die Stelle der nach § 4 oder § 5 zu berechnenden Vorauszahlungen solche, die nach dem Verbrauche bemessen sind, zu **setzen.**

114. § 37. **Die Beschränkung der Zulässigkeit von Teilentscheidungen gilt auch für das Beschwerdeverfahren des § 37.** (Beschl. v. 3. Dezember 1924 VI e B 457/24.) Es stellt ein vereinfachtes Berufungsverfahren dar. Die Vorschriften des letzteren sind deshalb grundsätzlich anwendbar, soweit sie nicht mit dem auf Vereinfachung und Beschleunigung gerichteten Bestreben der Zweiten StNVO. in Widerspruch stehen. Nach § 264 Abs. 2 AO. sind Teilentscheidungen über selbständige Teile eines Anspruchs nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen zulässig und es ergibt sich daraus, daß Teilentscheidungen über unselbständige Teile eines Anspruchs überhaupt unzulässig sind. § 264 Abs. 2 AO. sollte der Zersplitterung eines Verfahrens und der damit oft unvermeidlichen Verschleppung der Sachen vorbeugen. Da die Einführung des Beschwerdeverfahrens in § 37 mindestens zum Teil zur Beschleunigung der Erledigung der Sachen erfolgt ist, gilt das Verbot der Teilentscheidungen auch für dieses Verfahren. Der Senat hat sodann eine vorläufige Festsetzung der Steuer gemäß § 82 AO. mit der Maßgabe vorgenommen, daß die festgesetzte Steuer mindestens geschuldet würde. Durch diese Entscheidung wird das anhängige Verfahren endgültig erledigt. Berichtigung nach § 214 AO. durch FA. nicht durch die Beschwerdeinstanz.

Gesetze, Verordnungen und Erlasse.

Mitgeteilt von Reichsfinanzrat Mirre, München.

Datum	Veröffentlichungsort; Aktenzeichen	Gegenstand
Nachtrag für 1924		
10. 11.	III C¹ 5000 / III U 9600	RFME.: **Steuerleistungen der Landwirtschaft für das 4. Kalendervierteljahr 1924.** Berechnung der Vorauszahlung für den 15. 11. 24; Stundung bei Einkommen-, Vermögen-, Erbschafts- und Umsatzsteuer in Notgebieten (Ergänzung der RFME. v. 6. 6. 24, 15. 7. 24 u. 22. 9. 24 — III C¹ 2700, 3240 u. 3400).
11. 12.	RZBl. 1/1925	RFME.: **Druckfehlerberichtigung zum Neudruck des Gebrauchszolltarifs, des Warenverzeichnisses zum Zolltarif und der Anleitung für die Zollabfertigung.**
16. 12.	III A 31 201 / III C¹ 5191	RFME.: **Buchführungsordnung für die Einkommen-, Körperschafts-, Vermögen- und Umsatzsteuer (StBO.).**
"	III A 32 300 / III Dv 6158	RFME.: **Verwaltung der Verkehrsteuern.** Zentralisierung der Verkehrsteuerverwaltung hinsichtlich der Gesellschaft-, Börsenumsatz-, Obligationen- und Wechselsteuer.
18. 12.	RZBl. 1/1925	RFME.: **Zollbehandlung von eisernen Fässern mit Sojabohnenöl (TO. § 23).**
20. 12.	RGBl. I 968 RZBl. 4/1925	**3. VO. über die Kraftfahrzeugsteuer für ausländische Kraftfahrzeuge, die zu vorübergehendem Aufenthalt in das Inland gelangen.**
22. 12.	RStBl. 1/1925 III C² 2450	RFME.: Steuerabzug vom Arbeitslohn; Neubewertung der Sachbezüge zum 1. 1. 25.
"	III U 10 200 / III C¹ 5400	RFME.: **Grundsätze für die Neufestsetzung der Umsatzsteuerrichtzahlen für die Vorauszahlungen der nichtbuchführenden Landwirte.**
"	RFBl. 1/1925	VO. über die Umbildung und die Neuregelung der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit von Berliner Finanzämtern.
23. 12.	RAnz. Nr. 305 RMBl. 430 RStBl. 3/1925	**VO. zur Änderung der AusfBest. zum Wechselsteuergesetz.**
"	III Dv 6433 / II A 26 905	**RFME. zur vorgen. VO.**

Datum	Veröffentlichungsort; Aktenzeichen	Gegenstand
Nachtrag für 1924		
23. 12.	RAnz. Nr. 12	(Preuß.) Anordnung betr. die 8. Änderung der Ausführungsanweisung zum Rennwett- und Lotteriegesetz und den hierzu erlassenen AusfBest., betr. die Zulassung und den Betrieb von Totalisatorunternehmen sowie die Zulassung und Geschäftstätigkeit der Buchmacher und Buchmachergehilfen in Preußen. Neue Gebührenordnung.
24. 12.	III C^1 5427	**RFME.: Festsetzung besonderer Abschlußzahlungen auf Einkommen- und Körperschaftssteuer 1923.**
„	III U 10260	**RFME.: Steueraufsicht und sonstige Maßnahmen auf dem Gebiete der Umsatzsteuer.** Betr. Lagerbescheinigungen; Lieferung von ausländischem Getreide aus dem gebundenen Verkehr; Bearbeitung oder Verarbeitung eingeführter Gegenstände; Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Ausfuhr; Erneuerung der Ausweise für die Befreiung von den Straßensteuerheften; Befreiung von Zimmervermietungen; Verzeichnis der Umsatzsteuerrunderlasse vom 2. Halbjahr 1924.
24. 12	III Dv 6740	**RFME.: Gesellschaftsteuer bei der Aufstellung von Goldbilanzen.** Erläuterungen zur 5. VO. zur Durchführung der VO. über Goldbilanzen und zur VO. über die Gesellschaftsteuer bei der Aufstellung von Goldbilanzen.
„	III D 12200	**RFME.: Einzelfragen bei der Durchführung der Industriebelastung.**
29. 12.	RGBl. I 967 RZBl. 10/1925	**VO. des Reichspräsidenten über die Aufrechterhaltung von Vorschriften des Kapitalfluchtgesetzes und des Weinsteuergesetzes.**
„	RZBl. 4 1915	**RFME.: Versuchsweise Aufhebung des Vorabfertigungszwangs für Ausfuhrgüter.**
30. 12.	RAnz. Nr. 2/1925 RMBl. 2/1925	**VO. über die weitere Änderung der Bek. betr. das Verbot der Ausfuhr von Waren.** Wegfall verschiedener Ausfuhrbeschränkungen.
„	III B 12142 III Dv 6747	**RFME.: Keine Gebühren für die Ausstellung von Bescheinigungen gemäß § 27 GrunderwerbStG.**
„	RMBl. 6/1925 RZBl. 4/1925	**AusfBest. zur 3. VO. über die Kraftfahrzeugsteuer für ausländische Kraftfahrzeuge.**
31. 12.	III Dv 6484	**RFME.: Vertretung von Buchmachern nur durch besonders zugelassene Buchmachergehilfen; Unterschriftsleistung unter Wetturkunden.**
„	RZBl. 3/1925	**RFME.: Verzeichnis derjenigen Länder, auf deren Erzeugnisse vom 11. 1. 25 ab die vertragsmäßigen Zollbefreiungen und Zollermäßigungen**
1925 3. 1.	RAnz. Nr. 4 RStBl. 7	**Bek. betr. die Umsatzsteuerumrechnungssätze auf Goldmark für Dezember 1924.**
„	RMBl. 6 RZBl. 4	**VO. über Entrichtung des Reichsanteils vom Süßstoffabsatz.**
5. 1.	RGBl. I 1	**VO. über die Wertpapiersteuer bei aufgewerteten Schuldverschreibungen.**
„	III Dv 6400/24	**RFME. zur vorgen. VO.**
„	RZBl. 3	**1. Nachtrag zum Verzeichnis derjenigen Länder, auf deren Erzeugnisse vom 11. 1. 25 ab die vertragsmäßigen Zollbefreiungen u. Zollermäßigungen anzuwenden sind.**

Datum	Veröffentlichungsort. Aktenzeichen	Gegenstand
6. 1.	III Dv 12021	**RFME. zur 3. VO. über die Kraftfahrzeugsteuer für ausländische Kraftfahrzeuge vom 20. 12. 24.**
7. 1.	RAnz. Nr. 7	**VO. über die weitere Änderung der Bek. betr. das Verbot der Ausfuhr von Waren.** Wegfall von Ausfuhrbeschränkungen (Tierische Rohstoffe; Ausfuhrnummer 156 f des Stat. Warenverzeichnisses).
„	RZBl. 3 RMBl. 14 II Bz 13278	**RFME.: Zulassung privater industrieller Betriebe in den Zollausschlüssen deutscher Seehäfen.**
8. 1.	RStBl. 1 III D 182	**RFME.: Verlegung des Sitzes der Bank für deutsche Industrie-Obligationen** nach Berlin SW 68, Feilnerstraße 5 a.
„	III D 11969	**RFME.: Apotheken und Industriebelastung.** Nur solche Apotheken befreit, die sich lediglich auf die Anschaffung und Weiterveräußerung fertiger Medikamente und sonstiger Präparate beschränken.
9. 1.	RAnz. Nr. 8 RGBl. I 2	**3. VO. über Verzugszuschläge.** Herabsetzung der Zuschläge auf 1 v. H. halbmonatlich.
„	III D 11743	**RFME. zur vorgen. VO.** Erläuterung. Abdruck der VO. Jetzige Fassung des Art. XVIII § 1 der 2. StNVO.
„	III C^1 200	**RFME.: Vorauszahlungen auf Einkommensteuer und Körperschaftssteuer am 10. 1. 25.** 1. Erhöhung der Vorauszahlungen auf Grund der Korrektivbestimmungen. 2. Leistungsschwache Steuerpflichtige. 3. Vorauszahlungen der Lohn- und Gehaltsempfänger mit mehr als 2000 Rm. im Vierteljahr sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Steuerpflichtigen. — Pressenotiz.
„	III C^1 300 III U 100	**RFME.: Steuererleichterungen für die durch Unwetter geschädigten Winzer.**
„	RZBl. 9	RFME.: RRatsbeschl. v. 18. 12. 24. **Zulassung eines ständigen Eigenveredelungsverkehrs mit** a) ausländ. Siliziumkarbid — TNr. 316 —, Naxosschmirgel und gemahlenem oder gekörntem Korund — TNr 225 — zur Herstellung von Schmirgelleinen — TNr 507 — und Schmirgelpapier — TNr. 662 —; b) ausländ. Bau- und Nutzholz der TNr. 74 zur Herstellung von Zündhölzern — TNr. 367 —; c) ausländ. Whisky — TNr. 178 — zur Verwendung bei der Herstellung von Trinkbranntweinen — TNrn. 178 und 179 —.
10. 1.	RAnz. Nr. 9	**Bek. betr. die Umsatzsteuerumrechnungssätze auf Goldmark für die nicht an der Berliner Börse notierten ausländischen Zahlungsmittel für Dezember 1924.**
„	III U 10250	**RFME.: Zu den AusfBest. z. Umsatzsteuergesetz und der VO. über Begünstigungen bei der Körperschafts- und Umsatzsteuer.**
„	RGBl. II 1	**4. VO. zur Durchführung des Ges. über die Industriebelastung (Industriebelastungsges.).**
12. 1.	—	**Pressenotiz über Milderung der Einkommensteuervorauszahlungen für leistungsschwache Steuerpflichtige.**

Datum	Veröffentlichungsort, Aktenzeichen	Gegenstand
12. 1.	RZBl. 9	2. Nachtrag zum Verzeichnis derjenigen Länder, auf deren Erzeugnisse vom 11. 1. 25 ab die vertragsmäßigen Zollbefreiungen und Zollermäßigungen anzuwenden sind.
13. 1.	RAnz. Nr. 11	VO. über die weitere Änderung der Bek., betr. das Verbot der Ausfuhr von Waren. Ausfuhrbewilligung erforderlich für tierische Rohstoffe aus Nr. 156 f des Stat. Warenverzeichnisses.
14. 1.	RAnz. Nr. 13 RMBl. 12	Übersicht der Einnahmen des Reichs an Steuern, Zöllen und Abgaben vom 1. 4. bis 31. 12. 24.
"	RAnz. Nr. 14	Nachweisung üb. Branntweinerzeugung und Branntweinabsatz im Monat Dezember 1924.
17. 1.	RZBl. 9 II Bz 11575	RFME.: Zollbehandlung von Äpfeln — TNr. 47 —. Lose in Eisenbahnwagen eingehende frische Äpfel, mit dünner Seidenpapierumhüllung versehen, gelten als verpackt nach TNr. 47 (RFH. 8. 10. 24 — IV a A 95/24).
20. 1.	RAnz. Nr. 16	Bek. über die Ein- und Ausfuhr von Waren für die Messen in Königsberg, Leipzig, Breslau, Kiel, Köln, Frankfurt a. M.
		Amtliche Auskünfte in Zolltarifangelegenheiten.
—	RZBl. 9 Ausk. 2/25	TNr. 218. Brot-Creme. Zollsatz 60 ℳ Gold für 1 Doppelzentner.
—	RZBl. 10 Ausk. 3/25	TNr. 409 Umschlagetücher. Zollsatz 3200 ℳ Gold für 1 Doppelzentner.

Zeitschriftenschau. Von E. Roesler, Steuerinspektor im Reichsfinanzministerium.

(Übersicht über die wichtigsten in den Monaten Dezember 1924 bzw. Januar 1925 erschienenen Aufsätze aus den Zeitschriften, die sich mit Steuerfragen befassen.)

Allgemeine Steuer-Rundschau. (7. Jahrgang Nr. 23/24.) Die deutschen Auslandsguthaben vor, während und nach dem Kriege. Die Kapitalflucht und ihre Bekämpfung. Von Dr. Jos. Gg. Braun in Köln. — Die Verordnung über Goldbilanzen nach den zweiten und fünften Durchführungsverordnungen. Von Obersteuersekretär Wendtland in Bunzlau. — Verzinsung von Steuern während der Schonfrist. Von Regierungsrat Dr. Rinteln in Essen. — Die steuerliche Bewertung von Wasserkräften. Von Regierungsrat Ott in Bunzlau. — Die Berichtigung fehlerhafter Grunderwerbsteuerveranlagungen. Von Regierungsrat Dr. Friesecke in Bremen. — Die steuerlichen Vergünstigungen der Ausfuhr nach dem Umsatzsteuergesetz. Von Dr. Machens in Coesfeld i. W. — Abschreibung von Umsatzsteuer in der Bilanz. Von Rechtsanwalt Dr. Eisold in Dresden-Blasewitz. — Steuerstrafverfahren gegen Behörden. Von Regierungsrat Dr. Rinteln in Essen. — Aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Von Reichsfinanzrat Dr. Schmauser in München.

Bank-Archiv. (XXIV. Jahrgang Nr. 7 und 8.) Die Einwirkungen des Industriebelastungsgesetzes auf das Grundvermögen der belasteten Unternehmungen. Von Rechtsanwalt Dr. Rau in Berlin. — Befreiung der von einer ehemals feindlichen Macht beschlagnahmten und wieder freigegebenen Vermögensgegenstände von der Vermögensteuer 1924. — Gerichtliche Entscheidungen. I. Steuerrecht. Mitgeteilt von Reichsfinanzrat Dr. Boethke in München.

Deutsche Juristen-Zeitung. (30. Jahrgang, Heft 1.) Der dingliche Arrest in Steuersachen. Von Senatspräsident Dr. Kloß in München. — Eine wichtige Entscheidung des Staatsgerichtshofs zum Finanzausgleich zwischen Reich und Ländern. Von Ministerialrat Dr. Lammers in Berlin. — Änderung des Preußischen Stempelsteuergesetzes. Von Justizrat Boehm in Sagan. — Reichsfinanzhof. Mitgeteilt von Senatspräsident Dr. Kloß in München.

Deutsches Steuerblatt. (7. Jahrgang Nr. 12 und 8. Jahrgang Nr. 1.) Die Besteuerung der Wasserkräfte. Von Reichsfinanzrat E. Zimmermann in München. Die Drittelung nach § 33 a Abs. 3 und 4 EinkStG. und die Schulden. Von Reichsfinanzrat Ott in München. — Das Problem der international gleichmäßigen Besteuerung und die Grundprinzipien der Belastung des deutschen Haushalts mit Reparationsleistungen Von Dr. Jos. Gg Braun in Köln. — Wann und in welcher Höhe entsteht die Umsatzsteuerpflicht hinsichtlich eines dem Gläubiger zahlungshalber übergebenen Wechsels. Von Regierungsrat Dr. Weinberg in Hannover. — Anzeigepflicht der Notare, namentlich in Grunderwerbsteuersachen. Von Reichsfinanzrat Dr. Boethke in München. — Die preußische Hauszinssteuer. Von Assessor Dr. Hiller in Krefeld. — Zum Begriffe der Steuergefährdung. Von Regierungsrat Dr. Bender in Ziegenhain. — Kleine Steuernachrichten. Von Regierungsrat Dr. Heinrich in Berlin. — Entscheidungen. Berichtet von Reichsfinanzrat Arlt in München. — Steuerfragen bei der Umstellung durch Kapitalheraufsetzung. Von Rechtsanwalt und Notar Dr. Richard Rosendorff in Berlin. — Die Industriebelastung nach dem Londoner Abkommen und ihre Aufbringung. Von Oberregierungsrat a. D. Friedberg in Cassel. — Das Einkommen als Gegenstand der Besteuerung. Von Reichsfinanzrat E. Zimmermann in München. — Die Sicherstellung der Grunderwerbsteuer. Von Reichsfinanzrat Dr. Boethke in München. — Die Aussetzung der Vollziehung gemäß § 235 AO. Von Regierungsrat Dr. Weinberg in Hannover. — Zweifelsfragen aus dem Arrestverfahren der Reichsabgabenordnung. Von Reichsfinanzrat Ott in München.

Die Steuerzeitung des Landwirts. Monatsschrift für das landwirtschaftl. Steuer- und Buchführungswesen. (3. Jahrgang Nr. 12.) Zuschlagsrecht der Länder und Gemeinden. Von von Sybel in Berlin. — Kontokorrent und Umsatzsteuer. Von Rechtsanwalt Dr. Frh. von Stolzenberg in Leipzig. — Die nicht voll eingezahlten Genossenschaftsanteile. Von Rechtsanwalt Dr. Karger in Berlin. — Abwälzung der Reichsvermögensteuer auf den Pächter. Von Dr. Baldauf in Rostock. — Die Kapitalverkehrsteuer bei der Umstellung von Gesellschaften auf Grund der Goldbilanzverordnung. Von Dr. jur. et rer. pol. Baron von Collas in Halle a. d. S. — Über die Zulässigkeit von Gesamtabschreibungen bei der Einkommensteuer. Von Senatspräsident Dr. Kloß in München. — Die Veranlagung zur Grundvermögensteuer in Preußen. Aus der Praxis der Hauszinssteuer. Von Karl Stephan in Halle a. d. S. — Die landwirtschaftliche Buchführung und das Steuerrecht. Von Rechtsanwalt Dr. Karger in Berlin.

Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie. (7. Jahrgang Nr. 12.) Die Steuer und die Gerechtigkeit. Von Regierungsrat Dr. von Lilienthal. — Grundstücke in der Vermögensteuer der Erwerbsgesellschaften und bei der Industriebelastung. Von Gustav Jähnel in Berlin-Friedrichshagen. — Die Goldbilanzumstellung und ihr Einfluß auf die künftigen und zurückliegenden Kapitalverkehrsteuern. Von Regierungsrat Dr. jur. et rer. pol. Schmalz. — Verminderung der Aktienzahl vor Herabsetzung des Nennwertes auf 20 Reichsmark. — Von Rechtsanwalt Dr. Fritz Marcus in Düsseldorf. — Goldmarkbilanz und Tantiemeberechnung. Von Steuersyndikus Dr. W. Beuck in Berlin-Zehlendorf. — Goldbilanzreserven und ihr Einfluß auf die Kapitalbeschaffungsmöglichkeiten. Von Regierungsrat Dr. jur. et rer. pol. Schmalz. — Zu den Durchführungsbestimmungen über die zweite Herabsetzung der Umsatzsteuer. — Zur Frage der erhöhten Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer im Jahre 1923 und der Rhein-Ruhr-Abgabepflicht. — Entscheidungen des Reichsfinanzhofs. Mitgeteilt von Geh. Rat Dr. Kloß in München.

Neue Steuer-Rundschau. (Jahrgang 6, Nr. 1.) Steuerzahlungen Januar 1925. Von Rechtsanwalt Dr. Paul Marcuse in Berlin. — Das erste Jahr der Stabilisierung. Von Rechtsanwalt Dr. Marcuse in Berlin. — Die bevorstehende Veranlagung nach dem Industriebelastungsgesetz. Von Regierungsrat Dr. Büchting. — Zweifelsfragen bei der Ausstellung der Industrieobligationen. Von Regierungsrat Dr. Paul Hoffmann in

Berlin. — Die Grundstücke in der Vermögensteuerveranlagung 1924. Von Rechtsanwalt Dr. Paul Marcuse in Berlin. — Die Kapitalkonten der offenen Handelsgesellschaften in der Goldmarkeröffnungsbilanz. Von beeid. Bücherrevisor Otto Pickler in Magdeburg. — Empfiehlt sich die Verlängerung der Geltungsdauer des Gesetzes gegen die Steuerflucht? Von Regierungsrat Dr. Otto Fiedler in Berlin.

Steuer-Archiv. (28. Jahrgang, Nr. 1.) Zweifelsfragen aus dem Industriebelastungsgesetz. Von Regierungsrat Dr. Kurt Ball in Berlin. — Kulturelle und politische Grundlagen der Kirchensteuer. Von Regierungsrat H. Lampe in Berlin. — Die Vollstreckung von Steuerstrafen durch die Finanzbehörden. Von Regierungsrat Dr. Wolffheim in Frankfurt a. M. — Stundungszinsen, Verzugszinsen und Verzugszuschläge. Von Regierungsrat Dr. W. Rinteln in Essen (Ruhr). — Die umsatzsteuerliche Beurteilung einer „erkennbar" im Namen, Auftrag und für Rechnung eines Dritten getätigten Lieferung. Von Regierungsrat Dr. Schmutz in Würzburg. — Jagdsteuern. Von Oberverwaltungsgerichtsrat Dr. Ernst Pape in Berlin. — Industrielle Selbstkostenberechnung und Steuer. II. Von Dr. Max Mayer in Berlin. — Ist die Teilnahme der Buchprüfer und Veranlagungsbeamten an den Inventuren zu empfehlen? Von Steueramtmann Hanns Eckstein in München. — Stillstand oder Fortschritt? Von Obersteuerinspektor Weiler in Düsseldorf. — Bringt die Einführung des Kontensystems der Finanzkasse eine Arbeitsentspannung und Geschäftsvereinfachung? Von Dr. Weber in München. — Aus der Praxis: a) Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 1 Ziff. 1 und 9 GrStG.; b) Anmeldung von Steuerforderungen im Konkursverfahren. (In Fragen und Antworten!) Bearbeitet von Regierungsrat Dr. Engel in Frankfurt a. M. — Entscheidungen. Mitgeteilt von Reichsfinanzrat Dr. Jacobi in München und Oberregierungsrat Dr. Glatzer in Breslau.

Steuer und Wirtschaft. (III. Jahrgang Nr. 11 und 12.) Die fünfte Durchführungsverordnung zur Goldbilanzverordnung. Von Rechtsanwalt Dr. Otto Kahn in München. — Die Industriebelastung und ihre gesetzgeberische Regelung (Schluß). Von Rechtsanwalt Prof. Dr. Geiler in Mannheim-Heidelberg. — Zur Steuerpflich der Leibrente. Von öffentl. Notar Häsele in Stuttgart. — Goldmarkumstellung und Steuerpflicht. Von Rechtsanwalt Dr. Otto Kahn in München. — Albert Hensels Steuerrecht. Zur Darstellung des Steuerrechts. Von Senatspräsident Enno Becker in München. — Konkurrenz von Börsenumsatzsteuer und Gesellschaftssteuer. Von Rechtsanwalt H. Seyffert in Cassel. — Die offene Handelsgesellschaft und die einzelnen Steuern (Schluß). Von Reichsfinanzrat Ott in München. — Das Steuerrecht in dem französischen Gesetz über die Sanierung der Finanzen vom 22. März 1924. Von Dr. Max Witte in Berlin. — Die Entwicklung der ausländischen Steuergesetzgebung seit 1. Januar 1924. C. Frankreich. Berichterstatter Dr. Max Witte in Berlin. — Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Berichtet von Senatspräsident Becker in München. — Steuerrundschau. Von Rechtsanwalt Dr. Reinach und Senatspräsident Becker in München.

Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen. (5. Jahrgang, 6. Heft.) Die Durchführungsbestimmungen zum Industriebelastungsgesetz. Von Dr. Max Lion in Berlin. — Die Rechtsmittel nach den Industriebelastungsgesetzen. Von Regierungsrat Dr. Kurt Ball in Berlin. — Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Belastung der Betriebsvermögen bei der Rentenbankumlage. Von Martin Sobotker in Berlin. — Die Zweite Steuermilderungsverordnung. Von Regierungsrat Dr. Raisch in Berlin.

Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern. (5. Jahrgang Nr. 1 und 2.) Wann entsteht die Zollschuld und wer ist Zollschuldner? Von Oberzollinspektor Ahlborn in Hildesheim. — Sind die Bestimmungen über die Tabaksteuerläger abänderungsbedürftig? Von Oberzollinspektor Hänselmann in Neiße. — Die Folgen der Ungültigkeit der Gemeinde-Steuerordnungen. Von Reichsfinanzrat Dr. Boethke in München. — Die Mindest- und Höchstbeträge der gegenwärtig nach den Strafbestimmungen der Steuergesetze festzusetzenden Geldstrafen. Von Oberzollsekretär Telke in Stettin. — Der Zusatzvertrag vom 12. Juli 1924 zu dem deutsch-österreichischen Wirtschaftsabkommen. Von Regierungsrat Bertsch in Köln. — Steuerpflichtiger Wert bei der Lieferung von Wein. Von Zollinspektor Wünnenberg in Lünen. — Der Einfluß der Verordnungen der Kriegs- und Nachkriegszeit auf die Bestimmungen der Zollordnung für den Freibezirk in Stettin über den Waren- und Schiffsverkehr im Freibezirk. Von Oberzollsekretär Zimpel in Stettin-Freibezirk. — Gesetze, Verordnungen und Erlasse. Mitgeteilt von Geh. Regierungsrat Mirre, Reichsfinanzrat in München.

Kleine Nachrichten.

Aus dem Sammelerlaß des Reichsministers der Finanzen vom 5. November 1924, betreffend Erbschaftssteuer, — III Ö 1450 — kommen für weitere Kreise folgende Bestimmungen in Betracht:

I. Nach der Kleinbetragsverordnung vom 3. Oktober 1922 — 28. Februar 1923 — war bisher die Grenze für Festsetzungen und Nachforderungen von Steuern, für Berichtigungen usw. das Vielfache des Briefportos bemessen. Nunmehr ist diese Grenze für das Gebiet der Erbschaftssteuer auf 10 Goldmark festgesetzt.

II. Nach § 40 ErbStG. ist dem Steuerpflichtigen, soweit die Steuerpflicht sich auf Grundstücke bezieht, nötigenfalls gegen ausreichende Sicherung, nach Maßgabe des von ihm gestellten Antrags die Zahlung der Steuer in höchstens 10 Jahresbeträgen zu gestatten, sofern nicht seine Vermögensverhältnisse eine mit sofortiger Einziehung der Steuer verbundene Härte ausschließen. — Die zweifelhafte Frage, ob der gestundete Betrag zu verzinsen sei, wird vom Reichsminister der Finanzen bejaht und gleichzeitig der Zinsfuß auf nur 5 v. H. festgesetzt. Ein gleich hoher Zinsfuß wird festgesetzt, wenn gemäß §§ 41 f. ErbStG. auf Antrag des Steuerpflichtigen zum Zwecke der Befriedigung wegen des auf die Grundstücke entfallenden Teiles der Steuer jährlich ein gleicher Geldbetrag (Tilgungsrente) entrichtet und hierfür an den Grundstücken eine Grundschuld bestellt wird.

III. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. unterliegen Erwerbe auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs der Besteuerung. Hierzu hat der Reichsfinanzhof in einem Urteile vom 10. Mai 1922 — VI A 114/22 — ausgeführt, daß die Geltendmachung des Pflichtteils schon dann angenommen werden könne, wenn nur auf den Pflichtteil nicht verzichtet worden ist; nur dann, wenn sichere Unterlagen für die Annahme vorlägen, daß die Pflichtteilsberechtigten auf ihren Pflichtteil verzichtet haben, könne von Geltendmachen nicht mehr die Rede sein. Solange also die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs oder ein ernst gemeinter Verzicht darauf nicht feststellbar ist, ist der Fall zu überwachen (in einzelnen Fällen, wenn z. B. der Betrag, auf den sich die Beteiligten endgültig einigen werden, noch ungewiß ist, kann auch eine vorläufige Steuerfestsetzung, gegebenenfalls unter späterer Berichtigung, in Frage kommen). N.

Personalien.

Als Nachfolger für den als Senatspräsident an den Reichsfinanzhof nach München gegangenen Staatssekretär Zapf ist der Ministerialdirektor Dr. Johannes Popitz ernannt worden. Herr Popitz, der 40 Jahre alt ist, stammt aus der preußischen Verwaltung. Nach längerer Tätigkeit in Köln und Oberschlesien wurde er 1914 ins preußische Ministerium des Innern berufen, von wo aus er 1918 in das Reichsschatzamt übersiedelte. Seit 1921 Ministerialdirektor im Reichsfinanzministerium, hat er an der Gestaltung der Reichssteuerpolitik entscheidend mitgewirkt. Bekannt ist sein großer führender Kommentar zum Umsatzsteuergesetz; er hat ferner zahlreiche Artikel in wissenschaftlichen Zeitschriften veröffentlicht. Seit 1922 ist Herr Popitz Honorarprofessor an der Universität Berlin für öffentliches Recht, insbesondere für Steuerrecht.

Zu seinem Nachfolger als Ministerialdirektor wurde sein langjähriger enger Mitarbeiter, der Ministerialrat Dr. Zarden ernannt. Herr Zarden, der 38 Jahre alt ist, stammt aus dem hamburgischen Staatsdienst, wurde 1917 ins Reichsschatzamt berufen und ist seit 1920 Ministerialrat im Reichsfinanzministerium.

Sprechsaal.

Ch. Fbrk. P. A.-G. in H. a. d. S. Eine Industriebelastung für Sie kommt in Betracht, sofern Sie nach dem Stande vom 31. Dezember 1923 zur Vermögensteuer 1924 herangezogen worden sind. Aber auch für den Fall, daß Ihr Unternehmen erst im Jahre 1924 begründet worden ist, wäre die Belastung ohne Vorliegen einer Vermögensteuerveranlagung nach § 7 des Industriebelastungsgesetzes möglich.

F. D. in M. Die Dritte Steuernotverordnung regelt neben der Aufwertung von Vermögensanlagen auch „sonstige Ansprüche" (§ 12 Abs. 2). Als solche sonstigen Ansprüche werden die aus gegenseitigen Verträgen, aus Gesellschafts-, Beteiligungs- und Erbschaftsverhältnissen, Verzugsschäden, Unterhalts- und Alimentationsansprüche bezeichnet, so daß die Rechtsprechung hierin freien Spielraum hat. Wir glauben sonach, daß im Falle eines Rechtsstreites Sie zur Zahlung der Summe verurteilt werden. Jedenfalls raten wir zur Verständigung.

R. L. in D. Die Wechselordnung läßt einen Wechsel erst dann als Wechsel gelten, wenn die im Artikel 4 a. a. O. genannten formellen Erfordernisse erfüllt sind, das Fehlen auch nur eines solchen macht den ganzen Wechsel ungültig. Daher kann auch die Wechselsteuer nur dann entstehen, wenn ein gültiger Wechsel vorliegt.

W. B. in F. Nach § 5 des Industriebelastungsgesetzes erfolgt die Belastung auf Grund des zur Vermögensteuer 1924 veranlagten Betriebsvermögens. Die Berücksichtigung der Hypotheken ist daher nur insofern möglich, als diese Hypotheken bei der Vermögensteuerveranlagung berücksichtigt worden sind.

W. W. in O. Eine Aufwertung von Preuß. Consols und Sparprämienanleihe auch für Mündelgelder kann z. Zt. nicht verlangt werden. Diese bevorzugte Aufwertung gilt zunächst nur für Sparkassen- und ähnliche Gelder.

W. D. in N. Es liegt wohl eine Verwechselung mit dem Notariatsstempel vor.

M. K. in B. Die Verordnung, betr. die Neuregelung der preuß. Gewerbesteuer vom 23. November 1923 bzw. 16. Februar 1924 verlegte das Veranlagungsjahr auf das Kalenderjahr, so daß u. E. die Nachforderung der neueingeführten Gewerbe-Kapitalsteuer für das ganze Kalenderjahr 1924 berechtigt ist.

M. & Co. in Hbg. Nach § 4 Umsatzsteuergesetz entsteht nur dann ein Rückvergütungsanspruch, wenn der ausgeführte Gegenstand nachweislich im Inlande erworben und die Lieferung an den Ausführenden der Umsatzsteuerpflicht unterlegen hat. Dies dürfte auf Ihren Fall nicht anzunehmen sein.

Gebr. H. in D. Die Zahlung der Kirchensteuer hat gleichzeitig mit der Vorauszahlung der Einkommensteuer zu erfolgen. Ist für diese Stundung erfolgt, so tritt die Stundung für die Kirchensteuer u. E. automatisch ein.

Dr. Kl. in Ch. U. E. ist nur § 8 der RBV. maßgebend, wonach der Pächter eines Grundstücks zu den vom Eigentümer gezahlten Zinsen herangezogen werden kann.

Dr. Kl. in Ch. Die Hauszinssteuer kann u. E. vom Eigentümer des Hauses für seine eigene Wohnung nicht als Werbungskosten abgesetzt werden.

Fr. S. in Assel. Reeder ist der Eigentümer eines ihm zum Erwerbe durch die Seefahrt dienenden Schiffes (§ 484 HGB.). Sein Einkommen hieraus stammt sonach nicht aus einer Betätigung im Sinne des § 3 Ziffer 2 der Gewerbesteuerverordnung vom 23. 11. 1923 und ist daher gewerbesteuerpflichtig.

D. & St. in Qu. Nach § 4 der Gewerbesteuerverordnung vom 23. 11. 1923 wird die Gewerbesteuer bemessen nach dem Gewerbeertrag und nach dem Gewerbekapital. An Stelle des Gewerbekapitals kann auf Beschluß der Gemeinde die Lohnsumme treten.

Sonach wird in jeder Gemeinde zweierlei Gewerbesteuer erhoben, entweder vom Ertrag und Kapital oder vom Ertrag und von der Lohnsumme.

L. ter H. in N. Nach „Marcus" Erbschaftssteuergesetz 4. Auflage S. 163 wird die Besteuerung der Ehegatten nur dann eintreten, wenn einmal der Altersunterschied zwischen den Ehegatten mehr als 20 Jahre betragen und außerdem die Ehe noch nicht 5 Jahre bestanden haben sollte. Der Erwerb bleibt steuerfrei, wenn nur eine der beiden Vorauszahlungen, gleichviel welche, vorliegen sollte.

Goldbilanzpraxis.

Beilage zur „Deutschen Steuer-Zeitung" Februar 1925.

Goldbilanzrundschau.

1. Vorsitz in der Spruchstelle beim Kammergericht.

Die zum Vorsitzenden bzw. stellvertretenden Vorsitzenden der Spruchstelle beim Kammergericht zu Berlin bestellten Richter (Senatspräsident Kümmel und Kammergerichtsrat Trojan) sind laut Mitteilung des Präsidenten des Kammergerichts zu Berlin vom 9. Januar 1925 auch für das Geschäftsjahr 1925 erneut bestellt worden.

2. Ablehnung der Eintragung von Beschlüssen, die gegen § 11 der Goldbilanz verstoßen.

Nach Mitteilung der Industrie- und Handelskammer zu Berlin ist der Kammer zur Kenntnis gekommen, daß die Registerrichter in Berlin und Frankfurt a. Main sich auf den Standpunkt stellen, daß Beschlüsse, die gegen § 11 der Goldbilanzverordnung verstoßen, nichtig sind und in das Handelsregister nicht eingetragen werden können. Ein derartiger Verstoß liegt z. B. vor, wenn ohne Herabgehen auf den zulässigen Mindestnennbetrag der Aktien das Zusammenlegungsverhältnis verschärft wird.

Beispiel: Eine Gesellschaft ermäßigt ihr Grundkapital von 10 Millionen Papiermark auf 200 000 Reichsmark im Verhältnis 50 : 1. Auf Grund des § 11 der Goldbilanzverordnung müßte dies durch Herabsetzung des Nennwertes der einzelnen Aktie von 1000 Papiermark auf 20 Reichsmark erfolgen. Zum Zwecke der Erzielung von 100-M.-Aktien wird jedoch beschlossen, daß der Nennbetrag der einzelnen Aktie nur auf 100 Reichsmark zu ermäßigen ist und eine Zusammenlegung der Aktien im Verhältnis 5 : 1 erfolgt. Dieser Beschluß verstößt gegen § 11, da „die Verminderung der Zahl der Aktien nur insoweit zulässig ist, als ohne sie die im § 10 für Aktien vorgeschriebene Mindestgrenze nicht innegehalten werden könnte."

Bei der Beratung der zweiten Durchführungsverordnung mit den Vertretern der Spitzenverbände hatte das Reichsjustizministerium die Erklärung abgegeben, daß es die Vorschrift des § 11 nicht als zwingendes Recht ansieht, und es ist in Wirtschaftskreisen allgemein die Auffassung vertreten worden, daß es sich auch bei § 11 um ein verzichtbares Recht der Aktionäre handelt und der Beschluß rechtswirksam und eintragungsfähig wird, falls keine oder keine wirksame Anfechtung erfolgt.

Das Reichsjustizministerium hatte sich auf Anregung der Industrie- und Handelskammer zu Berlin bereit erklärt, in Erwägungen über die Feststellung der Rechtsnatur des § 11 der Goldbilanzverordnung in einer erneuten Durchführungsverordnung einzutreten, falls Beschwerden über Nichteintragung dieser Beschlüsse durch die Registerrichter beigebracht werden.

Die Industrie- und Handelskammer zu Berlin ist bereit, derartige Beschwerden entgegenzunehmen und die Angelegenheit beim Reichsjustizministerium zu vertreten.

3. Keine Anwendung des Reichsgerichtsurteils vom 21. November 1924 über Unwirksamkeit von Durchführungsbestimmungen der Dritten Steuernotverordnung auf die Durchführungsverordnungen der Goldbilanzverordnung.

In der Presse ist wiederholt die Auffassung vertreten worden, daß das Reichsgerichtsurteil vom 21. November 1924 — VI. 181/24 —, welches Einzelvorschriften von Durchführungsbestimmungen der Dritten Steuernotverordnung für ungültig erklärt, soweit sie die in der Dritten Steuernotverordnung selbst getroffenen Bestimmungen abändern, in gleicher Weise auch auf die Durchführungsbestimmungen der Goldbilanzverordnung Anwendung findet. Es würden dann die dortigen Bestimmungen der Durchführungsverordnung bedroht, wenn sie, wie es z. B. bei den Mindestbeträgen der Aktien der Fall ist, den in der Goldbilanzverordnung selbst geschaffenen Zustand abändern.

Die Industrie- und Handelskammer zu Berlin hat durch Anfrage beim Reichsjustizministerium festgestellt, daß das Ministerium die Anwendbarkeit dieses Reichsgerichtsurteils auf das Goldbilanzrecht nicht als gegeben erachtet. Sollte die Anwendbarkeit der Durchführungsverordnung durch ein ähnliches Gerichtsurteil ausgesprochen werden, so würde zum Schutze der schon erfolgten Umstellungen eine nachträgliche Sanktionierung der Durchführungsverordnung in der vorgeschriebenen gesetzgeberischen Form erfolgen.

4. Neue Bestimmungen des Reichsfinanzministers bezüglich der Gesellschaftssteuer bei der Aufstellung von Goldbilanzen.

Der Reichsfinanzminister hat in einem Erlaß vom 24. Dezember 1924 — III Dv. 6740 — zu den steuerlichen Folgen der Anwendung der fünften Durchführungsverordnung zur Goldbilanzverordnung Stellung genommen und seine Auffassung, die in dem Runderlaß vom 18. September 1924 niedergelegt war, entsprechend ergänzt. Die Ausführungen in diesem Erlasse betreffen besonders:

a) Die Nachforderung von Gesellschaftssteuer aus Anlaß der Umstellung.

b) Steuerermäßigung im Falle der Sanierung.

Zu a:

Der Reichsfinanzminister verweist auf seine Ausführungen im Abschnitt D des Runderlasses vom 18. September 1924 in dem unter II ausgeführt ist, daß bei der Nachprüfung des Umstellungsvorganges die Finanzämter darauf zu achten haben, ob die vor der Aufstellung der Goldbilanz liegenden steuerlichen Rechtsvorgänge, z. B. die Kapitalverkehrssteuer, für das Grundkapital neu gebildeter Aktiengesellschaften, ordnungsgemäß versteuert sind. Mit Rücksicht auf die von Finanzämtern nicht immer richtig gewürdigte Bedeutung dieses Nachforderungsrechtes bemerkt der Reichsfinanzminister zur Klarstellung, daß die Wertangaben der Goldbilanz mit Rücksicht auf die völlige Bewertungsfreiheit und den Charakter der Goldbilanz als Vermögensbilanz für die Bewertung der vor der Umstellung an die Gesellschaft bewirkten Sacheinlagen nicht ohne weiteres maßgebend sind. Es ist daher nicht angängig, daß die Finanzämter die Goldbilanzwerte mit den Papiermarkwerten, die seinerzeit bei der Errichtung oder Kapitalserhöhung der Gesellschaft der Versteuerung nach dem Reichsstempel- oder Kapitalverkehrssteuergesetz zugrunde gelegt sind, ohne weiteres vergleichen und für den Überschußbetrag des höheren Goldmarkwertes der Eröffnungsbilanz Steuern nachfordern. Aus dem Umstande, daß der Goldmarkwert der Eröffnungsbilanz den früher versteuerten Wert (in Gold umgerechnet) übersteigt, kann nicht gefolgert werden, daß der Rechtsvorgang seinerzeit zu niedrig versteuert worden sei, da für diese Rechtsvorgänge der Wert zur Zeit des Eintritts der Steuerschuld maßgebend ist. Dieser Wert war aber infolge der Entwicklung der Währungsverhältnisse regelmäßig niedriger, da im Augenblick der Entstehung der Steuerschuld während der Inflationszeit die innere Kaufkraft der über den Dollar errechneten Goldmark eine weitaus stärkere war, als jetzt bei der Aufstellung der Goldbilanzen nach Abschluß der Inflation. Der Reichsfinanzminister stellt deshalb für die Nachversteuerung von Gesellschaftsgründungen oder Kapitalserhöhungen, die in der Zeit vor dem 1. Januar 1923 stattgefunden haben, nachfolgende einschränkenden Gesichtspunkte auf:

1. Steuerschulden aus der Zeit vor dem 1. Januar 1923 unterliegen grundsätzlich nicht der Aufwertung, und sind Nachforderungen mit Rücksicht auf die Geringfügigkeit der sich demnach ergebenden Beträge grundsätzlich zu unterlassen. Eine Ausnahme bildet nur die Anwendung des § 8 der Durchführungsbestimmungen zur Aufwertungsverordnung vom 13. Oktober 1923 (Reichsgesetzblatt I Seite 931/23) bezüglich Nachforderungen auf Grund von Steuerzuwiderhandlungen oder auf Grund von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, für welche der Reichsfinanzhof in dem, demnächst im Reichssteuerblatt veröffentlichten Urteil vom 25. Juli 1924 (II A 166/24) und vom 30. September 1924 (II A 36/24) die Grundsätze für die Zulässigkeit der Steuernachforderungen aufgestellt hat. Nach der Praxis des Reichsfinanzhofs ist demnach eine Steuernachforderung aus dieser Zeit unter dem Gesichtspunkte neuer Tatsachen und Beweismittel nicht gerechtfertigt, wenn sie sich lediglich auf eine höhere Bewertung der Sacheinlagen gründet, und zwar auch dann, wenn die abweichenden Wertangaben in einer später vorgelegten Bilanz enthalten sind. Die Bilanz ist nicht als neues Beweismittel anzusehen und der Wert als solcher „keine Tatsache" im Sinne des § 6 der Durchführungsbestimmungen zur Aufwertungsverordnung. Die Steuerbehörde hat vielmehr selbst unter Berücksichtigung der tatsächlichen Unterlagen, wie Größe und Beschaffenheit des zu bewertenden Gegenstandes die Wertschätzung vorzunehmen, und, soweit die Höhe des Steueranspruches von einer Bewertung abhängt, kann die Steuerbehörde von „neuen Tatsachen" im Sinne einer Neuveranlagung oder Steuernachforderung nur dann sprechen, wenn die tatsächlichen Grundlagen, von denen die Steuerbehörde in der Wertbemessung seiner Zeit ausgegangen ist, sich nachträglich als wesentlich unrichtig herausgestellt haben. Der Reichsfinanzminister verneint also, gestützt auf die entsprechenden Urteile des Reichsfinanzhofs, die Möglichkeit von Steuernachforderungen auf Grund veränderter Bewertungstaktik der in den Bilanzen aufgenommenen Vermö-

gensgegenstände. — Andererseits ist jedoch in Übereinstimmung mit der im Erlaß vom 18. September 1924 vertretenen Auffassung eine Steuernachforderung dann gegeben, wenn dem Finanzamt durch die Goldbilanz neue Tatsachen oder Beweismittel in bezug auf die seinerzeitige Heranziehung zur Kapitalverkehrssteuer bekannt werden, wie z. B. das Hervortreten kapitalverkehrssteuerpflichtiger Darlehen von Gesellschaften, verschleierten Sachgründungen usw. Eine abweichende rechtliche Beurteilung im Sinne des § 228 Reichsabgabenordnung, die zur Ermittlung und Verwertung von Tatsachen geführt hat, die bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung als unerheblich angesehen waren, bedeutet jedoch keine neue Tatsache im Sinne des § 8 der Durchführungsbestimmungen und rechtfertigt daher nicht eine Steuernachforderung.

Zu b:

Für die Steuerermäßigung im Falle der Sanierung hat der Reichsfinanzminister schon in dem Runderlaß vom 18. September 1924 zu C die Anwendung der ermäßigten Kapitalverkehrssteuer nach § 13, b des Gesetzes verfügt. Für den Fall des Bestehens einer Umstellungsreserve, welche nach der fünften Durchführungsverordnung zur Goldbilanzverordnung gebildet werden kann, erläutert der Reichsfinanzminister die Anwendung der Ermäßigungsvorschrift in nachfolgendem Beispiel:

Beispiel: Eine Aktiengesellschaft mit einem voll eingezahlten Vorkriegskapital von 10 000 000 M. hat in der Inflationszeit das Grundkapital auf 80 000 000 Papiermark erhöht. Durch die Kapitalserhöhung sind der Gesellschaft Goldwerte im Betrage von 1 000 000 GM. zugeflossen. Der Goldmarkbetrag des Eigenkapitals beläuft sich daher auf 11 000 000 Goldmark, das Reinvermögen im Zeitpunkt der Umstellung beträgt 9 000 000 Goldmark. Die Gesellschaft stellt ihr Papiermarkkapital im Verhältnis von 10 : 1 auf 8 000 000 GM. um und bildet eine Umstellungsreserve von 1 000 000 GM. Der Verlust am Goldmarkbetrag des Eigenkapitals beläuft sich auf 11 000 000—9 000 000 = 2 000 000 GM. Nach der Umstellung erhöht die Gesellschaft ihr Kapital von 8 000 000 um 4 000 000 auf 12 000 000 GM. Die neuen Aktien werden ohne Inanspruchnahme der Umstellungsreserve zu pari gegen Barzahlung ausgegeben. Die auf die neuen Aktien geleisteten Zahlungen betragen 4 000 000 GM. Hiervon sind 2 000 000 GM. zur Deckung des Verlustes am Goldmarkbetrag des Eigenkapitals erforderlich und nach dem ermäßigten Steuersatz, die restlichen 2 000 000 nach dem vollen Steuersatz zu versteuern.

Wird jedoch die Umstellungsreserve bei der Kapitalserhöhung mit verwandt, so wird die Gesellschaftssteuer sowohl für die Zahlungen und Leistungen der ersten Erwerber (§ 6a KVStG.) als auch für die Entnahmen aus der Umstellungsreserve (§ 6d KVStG.) erhoben. Durch die Entnahmen aus der Umstellungsreserve wird ein Teil des Nennbetrags bis zu 20 % der neuen Aktien gedeckt, ohne daß eine Zahlung des Erwerbes erfolgt. Es liegt also für diesen Teilbetrag ein Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber vor, ohne daß eine Zahlung und Leistung im Sinne des § 6a des Gesetzes erforderlich ist. Soweit diese aus der Umstellungsreserve entnommenen Beträge zur Deckung eines Verlustes am Goldmarkbetrag des Eigenkapitals verwandt werden, unterliegen sie nur der ermäßigten Steuer; handelt es sich jedoch um Heranziehung der Umstellungsreserve ohne Vorliegen eines derartigen Verlustes, so kommt die volle Gesellschaftssteuer in Ansatz.

Beispiel: Eine Aktiengesellschaft mit einem Vorkriegskapital von 5 000 000 M. hat in der Inflationszeit ihr Kapital auf 40 000 000 M. erhöht. Durch die Erhöhung sind ihr 2 000 000 GM. zugeflossen. Der Goldmarkbetrag des Eigenkapitals beläuft sich demnach auf 7 000 000 GM. Das Reinvermögen beträgt 5 000 000 Goldmark. Die Gesellschaft stellt ihr Kapital im Verhältnis 10 : 1 auf 4 000 000 GM. um und bildet eine Umstellungsreserve von 1 000 000 GM. Der Verlust am Goldmarkbetrag des Eigenkapitals beträgt 7 000 000 —5 000 000 = 2 000 000 GM. Nach der Umstellung erhöht die Gesellschaft ihr Kapital von 4 000 000 um 2 000 000 auf 6 000 000 GM. Die neuen Aktien werden zu pari ausgegeben, wobei 20 v. H. des Nennbetrages = 400 000 GM. aus der Umstellungsreserve gedeckt und 1 600 000 GM. von den Erwerbern bar gezahlt werden. Der Betrag der Zahlung (1 600 000 GM.) und der aus der Umstellungsreserve entnommene Betrag (400 000 Goldmark), zusammen 2 000 000 GM. unterliegen der ermäßigten Steuer nach § 13 zu b KVStG.

Beispiel: Eine Aktiengesellschaft, die am 1. Januar 1918 ein Grundkapital von 7 000 000 M. hatte, hat in der Inflationszeit ihr Kapital auf 60 000 000 Mark erhöht. Durch die Erhöhung sind ihr 2 000 000 Goldmark zugeflossen. Der Goldmarkbetrag des Eigenkapitals beläuft sich auf 7 000 000 + 2 000 000 = 9 000 000 GM. Das Reinvermögen wird bei der Umstellung auf 9 000 000 GM. festgestellt. Ein Verlust am Goldmarkbetrage des Eigenkapitals ist demnach nicht eingetreten. Die Gesellschaft stellt ihr Kapital im Verhältnis von 10 : 1 auf 6 000 000 GM. um. Bei der Umstellung wird eine Umstellungsreserve von 3 000 000 Goldmark gebildet. Nach der Umstellung erhöht die Gesellschaft ihr Kapital von 6 000 000 um 3 000 000 auf 9 000 000 GM. Die neuen Aktien werden zu pari ausgegeben, wobei 20 v. H. des Nennbetrages = 600 000 Goldmark aus der Umstellungsreserve entnommen werden und 2 400 000 GM. von den Erwerbern bar zu zahlen sind. Der Erhöhungsbetrag von 3 000 000 GM. unterliegt der vollen Gesellschaftssteuer, und zwar 2 400 000 GM. nach § 6 zu a, § 11 Absatz 1 KVStG. und 600 000 GM. auf Grund des § 6 zu d, § 11 Absatz 1 KVStG.

Mit dieser Bestimmung des Erlasses über die Kapitalverkehrssteuerpflicht der Umstellungsreserve setzt sich der Reichsfinanzminister bedauerlicherweise in Gegensatz zu seiner bisherigen Auffassung der Steuerpflicht von Gesellschaftsgattungen. Der Grundsatz der Steuerpflicht war in dem Erlaß vom 18. September 1924, daß eine Kapitalverkehrssteuerpflicht bei den Goldumstellungen immer dann entsteht, wenn neues Kapital, sei es in Form von Bareinlagen oder Sachwerten in die Gesellschaft gelangt wie z. B. bei Anwendung des § 5 der Goldbilanzverordnung, der Zuzahlung der Mehrstimmrechtsvorzugsaktien zur Erhaltung dieser Gattung usw. Die Zuführung von Beträgen der Umstellungsreserve an das Grundkapital im Sinne der Unterpari-Emission bedeutet aber nicht die Investierung neuer Mittel in der Gesellschaft, sondern nur eine Umbuchung zu Lasten des Umstellungsreservekontos und zugunsten des Kapitalkontos. Die Ungerechtigkeit der Heranziehung dieser Beträge der Umstellungsreserve zur Kapitalverkehrssteuer wird klar, wenn man sich vergegenwärtigt, daß Gesellschaften, welche den seinerzeitigen Goldbilanzsaldo in Grund- und Stammkapital und Umstellungsreserve eingeteilt haben, sondern den ganzen Betrag als Kapital aus-

weisen nach dem Erlaß vom 18. September 1924 für diesen ganzen Betrag nicht zur Kapitalverkehrssteuer herangezogen werden, sondern, da keine neuen Mittel in dem Unternehmen investiert worden sind, keiner Gesellschaftssteuer unterlagen. Hat nun aber eine Gesellschaft damals, wie es nach kaufmännischer Praxis einer soliden Bilanzpraxis entspricht und von den Wirtschaftsvertretungen dringend gefordert wurde, eine Umstellungsreserve, meist in erheblichem Umfange, gebildet und will sie nach den ausdrücklich vom Gesetzgeber geschaffenen Bestimmungen diese wieder in Grundkapital verwandeln, so werden nunmehr die Beträge mit dem hohen Satz der Gesellschaftssteuer belegt. Der Reichsfinanzminister stellt sich mit dieser Maßnahme tatsächlich als ein Gegner der Umstellungsreserve hin und es ist diese Bestimmung um so mehr zu bedauern, als sie mit Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung von der Wirtschaft bei der Entscheidung über die Aufstellung von Umstellungsreserven nicht berücksichtigt werden konnte. Wie wir erfahren, ist nun inzwischen von der Industrie- und Handelskammer zu Berlin eine Eingabe über die Aufhebung der Steuerpflicht der Umstellungsreserve dem Reichsfinanzministerium übergeben worden und es kann nur der Hoffnung Ausdruck gegeben werden, daß diese überaus ungerechtfertigte Verfügung des Reichsfinanzministers aufgehoben wird und sich nicht zu einem nachträglichen Hemmnis der Bildung offener Reserven in der Goldbilanz auswächst.

5. Ausländische Goldbilanzgesetze.

Die Goldbilanz als internationales Bilanzproblem (vergleiche den Aufsatz auf Seite 99 dieser Beilage) hat inzwischen in zwei weiteren Staaten zu Gesetzentwürfen geführt. In Österreich, über dessen Absicht in dem Aufsatz „Das Goldbilanzproblem in Deutsch-Österreich" in Nr. 1 Seite 93 dieser Zeitschrift ausführlich berichtet worden ist, ist der erste Regierungsentwurf inzwischen unter Befolgung des deutschen Beispiels den Wirtschaftsvertretungen zur gutachtlichen Äußerung zugegangen und nach Abgabe dieser Gutachten einer vollständigen Umarbeitung unterzogen worden. Die neue Vorlage des österreichischen Goldbilanzgesetzentwurfes, der wegen Aufstellung der Bilanzen in Schilling richtiger Schillingbilanzgesetzentwurf genannt werden müßte, an die gesetzgebenden Körperschaften soll noch Ende Januar erfolgen, so daß nach Abschluß einer auf einen Monat geschätzten Dauer der dortigen parlamentarischen Verhandlungen mit Ende Februar auf das Erscheinen des österreichischen Goldbilanzgesetzes gerechnet werden kann.

In Ungarn ist die Goldbilanzbewegung besonders nach der ausführlichen Diskussion der Frage in Deutsch-Österreich ebenfalls in weiten Kreisen in Fluß gekommen und es liegen zurzeit zwei private Gesetzentwürfe von Dr. Kurz und Rechtsanwalt Dr. Sichermann, Budapest, vor, welche sich eng an das deutsche Goldbilanzrecht anschließen sollen. Es haben sich hiernach mit den Goldbilanzproblemen der Reihe nach folgende Staaten beschäftigt:

das Saargebiet (Umstellung auf französischen Franken),
Freistaat Danzig (Umstellung auf Danziger Gulden),
Deutschland (Umstellung auf Reichsmark),
Litauen (Memelland) Umstellung auf Litas),
Polen (Umstellung auf Zloty),
Deutsch-Österreich (Umstellung auf Schilling),
Ungarn (Umstellungsbasis geplant auf Goldkrone, aber noch unbestimmt).

In absehbarer Zeit werden ferner auch sämtliche anderen vom früheren Goldstand ihrer Währung durch Inflation entfernte Staaten sich zwangsläufig mit den Goldbilanzproblemen befassen müssen.

Goldmarkeröffnungsbilanz. Umstellungsbilanz und Reservefonds.

Dr. J. Fritz, Dozent für steuerliche Betriebswirtschaftslehre.

I.

Verfolgt man die veröffentlichten Goldmarkeröffnungsbilanzen, so begegnet man den verschiedensten Auffassungen über die obige Materie. So finden wir z. B. im „Deutschen Reichsanzeiger" vom 12., 20., 22. und 23. 12. 1924 allein folgende Variationen hinsichtlich der veröffentlichten Goldmarkbilanzen.

1. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist außer dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden nur den Goldmarküberschuß aus; sie weist also weder das Papiermarkkapital, noch das neue Goldmarkkapital aus, sondern nur den Saldo.

Beispiel: W. H. Jacobs Nachfolger A.-G., M.-Gladbach per 1. Januar 1924.

2. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist neben dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden das Papiermarkkapital und den nominellen Kapitalverlust oder -überschuß aus.

Beispiel: Neue Tageszeitung A.-G., Friedberg i. Hessen, per 1. Januar 1924.

3. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist neben dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden das Papiermarkaktienkapital, einen Reservefonds und den Verlust am Papiermarkkapital aus.

Beispiel: Winter & Co., A.-G., Darmstadt, per 1. Juli 1924.

4. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist neben dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden nur das umgestellte Aktienkapital aus, wobei ein etwaiger Überschuß als stille Reserven verbucht sein muß.

Beispiel: F. Ohlas Erben, A.-G., Breslau, per 1. Juli 1924;

Junker- und Ruh-Werke, A.-G., Karlsruhe i. B., per 1. Januar 1924;

Norddeutscher Lloyd, Bremen, per 1. Januar 1924.

5. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist neben dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden das umgestellte Aktienkapital und ein Kapitalentwertungskonto aus.

Beispiel: Lobeck & Co., A.-G., Dresden, per 1. Januar 1924.

6. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist neben dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden das umgestellte Aktienkapital und einen Reservefonds aus.

Beispiel: „Rhein-Metall", A.-G., Düsseldorf, per 1. Juli 1924.

7. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist neben dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden das umgestellte Aktienkapital, einen Reservefonds und ein Kapitalentwertungskonto aus.

Beispiel: Wiegard Pflugbau, A.-G., per 1. Januar 1924.

8. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist neben dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden das umgestellte Aktienkapital, den gesetzlichen Reservefonds und eine Umstellungsreserve aus.

Beispiel: Hartmann & Braun, A.-G., Frankfurt a. M., per 1. Januar 1924;

Wasserwerk für das nördl. westfäl. Kohlenrevier zu Gelsenkirchen (Aktienkapital 28 Mill. Goldmark), per 1. Januar 1924.

9. Die Goldmarkeröffnungsbilanz weist neben dem Goldmarkvermögen und den Goldmarkschulden das umgestellte Aktienkapital, den gesetzlichen Reservefonds, eine Umstellungsrücklage und einen Dividendenausgleichsfonds oder „freiwillige Rücklage" aus.

Beispiel: Heinr. Hermes, A.-G., M.-Gladbach, per 30. Juni 1924;

Norddeutsche Portland-Cementfabrik, A.-G., Misburg, per 1. Januar 1924.

Wie ist nun die tatsächliche Rechtslage nach dem derzeitig gültigen Recht? Da die Goldmark durch die Reichsmark ersetzt ist, soll in Folgendem nur noch von der Reichsmark statt der Goldmark gesprochen werden.

II.

Zunächst ist scharf zu scheiden zwischen der Aufstellung der Reichsmarkeröffnungsbilanz und der Umstellung.

Die Reichsmarkeröffnungsbilanz bildet die Grundlage für die Umstellung. Sie soll das Reichsmarkvermögen und die Reichsmarkschulden und damit den Betrag des Reichsmarkreinvermögens feststellen, über das die die Umstellung beschließende Generalversammlung im Rahmen des Gesetzes verfügen kann. Ausgangspunkt bildet dabei gemäß § 5 GBV. die Vergleichung des bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz nach Abzug der Schulden sich ergebenden Vermögens mit dem Eigenkapital. (Grundkapital, Stammkapital). Da aber Reservefonds nicht zu den Schulden zählen, und es widersinnig wäre, Reservefonds ohne irgendwelche Bedeutung für den Umstellungsbeschluß bilden zu lassen, muß gefolgert werden, daß die Reichsmarkeröffnungsbilanz als solche nur den Unterschied zwischen dem Reichsmarkvermögen und dem seitherigen Eigenkapital auszuweisen hat.

Die der Generalversammlung zur Genehmigung vorzulegende Reichsmarkeröffnungsbilanz kann also außer dem Fall des § 5 Abs. 1 GBV. echte Reserven nicht enthalten. Sie enthält nur Vermögen, Schulden, Eigenkapital und Saldo, der im Falle des § 5 Abs. 1 bis zur Umstellung den Charakter eines Reservefonds hat. Wird entgegen dieser Vorschrift eine echte Reserve gebildet, so ist der Beschluß insoweit bedeutungslos, selbst wenn sämtliche Aktionäre in der Generalversammlung anwesend wären und derselbe einstimmig gefaßt worden wäre (andere Meinung Kahn in Steuer und Wirtschaft November 1924 S. 132,5). Die eingesetzte Reserve ist materiell nur ein Rechnungsposten des Saldos und bleibt zur Verfügung der umstellenden Generalversammlung. Dies gilt aber nur für echte Reserven. Unechte Reserven, in Gestalt von Bewertungskosten dürfen gebildet werden. Sie stellen ja nur Wertberichtigungen des Vermögens dar. So steht nichts im Wege, einen Delkrederefonds als Korrekturwert der Außenstände zu bilden. Da viele Gesellschaften auch viele Verlustgeschäfte hereingenommen haben, um ihre Arbeiter beschäftigen zu können, so werden sie auch diese Verluste in einem Bewertungskonto unter den Passiven berücksichtigen können, wenn sie die Verluste in der Bewertung der Halbfabrikate noch nicht berücksichtigt haben. Dasselbe gilt auch hinsichtlich der schwebenden Geschäfte. Da aber für den Wert eines Unternehmens nicht der Summationswert der einzelnen Teile, sondern der Wert der wirtschaftlichen Einheit als solcher maßgebend ist, und jeder Käufer eines Unternehmens bei der Bewertung eine normale Verzinsung fordert, so wird er, falls auf Grund vorliegender Geschäfte im laufenden Jahr eine normale Verzinsung des Unternehmens nicht erzielt werden kann, der Unternehmer, diesen Ausfall am Vermögen als unechte Reserve absetzen müssen. Eine Dividendenrückstellung für diesen Zweck ist also keine echte Reserve, sondern ein Bewertungsposten und kann nicht beanstandet werden. Als Ergebnis kann also festgestellt werden: Die Bildung offener echter Reserven über den Rahmen des § 5 Abs. 1 GBV. hinaus, ist in der Reichsmarkeröffnungsbilanz unzulässig; die Bildung unechter Reserven dagegen notwendig, wenn die Bewertung des Gesamtunternehmens dies erfordert.

III.

Auf Grund positiver Gesetzesvorschrift können dagegen bei der Umstellung im Rahmen des § 5 Abs. 1 GBV. des § 35 Abs. 1 S. 3, des § 36 Abs. 2 S. 2 DBest. und des Art. 1 Z. 2 V. DBest. offene Reserven gebildet werden. Darüber hinaus aber ist die Bildung offener Reserven gesetzlich unmöglich, weil gemäß § 5GBV. für den Umstellungsbeschluß stets das Vermögen abzüglich Schulden mit dem Eigenkapital zu vergleichen ist, und echte Reserven weder Schulden noch Wertberichtigungskonten darstellten. War in der Eröffnungsbilanz eine Reserve gebildet, so ist diese in den Umstellungsbeschluß einzubeziehen. Die gesetzlich möglichen Reserven fallen gemäß Art. 1 Z. 2 Abs. 1 S. 2 alle unter den Begriff der Umstellungsreserve, deren Höhe und Verwendungszweck gesetzlich beschränkt ist. Soweit es sich ausschließlich um Reserven des § 5 Abs. 1 GBV. und der §§ 35 Abs. 1 S. 3 und 36 Abs. 2 S. 2 V. DBest. handelt, ist die Höhe nicht begrenzt. Liegt aber die Voraussetzung nicht vor, so darf die Umstellungsreserve das neue Eigenkapital (abzüglich Kapitalentwertungsfonds) nicht übersteigen. Die Verwendungsmöglichkeit der Umstellungsreserve bleibt stets nur auf folgende Zwecke beschränkt:

a) Die Umstellungsreserve darf in voller Höhe sozialen Zwecken gewidmet werden, doch muß die Widmung durch den Umstellungsbeschluß erfolgen. In Betracht können kommen Beamten- und Arbeiterunterstützungsfonds, Beamtenpensionsfonds, Baufonds für Arbeiterhäuser, Rückstellungen für Wohlfahrtseinrichtungen usw. Vermögenssteuerfrei sind aber diese Fonds nur, wenn die betreffenden steuerlichen Vorschriften erfüllt sind. Der Beschluß zur Bildung solcher Rücklagen bedarf der einfachen Majorität. Soweit die Reserven nicht aus § 5 Abs. 1 GbV., § 35 Abs. 1 und § 36 Abs. 2 V. DBest. herrühren, haben die Aktionäre ein Anfechtungsrecht nach den allgemeinen handelsrechtlichen Bestimmungen (§ 271 ff. HGB.) ausdrücklich eingeräumt bekommen. Eine über die allgemeinen handelsrechtlichen Beschränkungen hinausgehende Beschränkung des Anfechtungsrechts durch die Satzung findet auf diese Beschlüsse keine Anwendung. Das folgt einmal aus der Fassung des § 12 V. DBest., die ausdrücklich nur von den „allgemeinen handelsrechtlichen Bestimmungen" spricht, und aus der Natur des Gesetzes überhaupt.

Gemäß § 271 HGB. können also Aktionäre, die den zwanzigsten Teil des Grundkapitals vertreten unter den üblichen Voraussetzungen die Bildung einer Umstellungsreserve anfechten, soweit die Umstellungsreserve über die Beträge aus § 5 Abs. 1 GBV. und § 35 Abs. 1 und § 36 Abs. 2 V. DBest. hinausgeht. Das Anfechtungsrecht mußte eingeräumt werden, weil die Bildung dieses Teils der Umstellungsreserve gegen § 11 GBV. verstößt. Zur Anfechtung befugt ist jeder in der Generalversammlung erschienene Aktionär, sofern er gegen den Beschluß Widerspruch zum Protokoll erklärt hat, und jeder nicht erschienene Aktionär, sofern er zu der Generalversammlung unberechtigterweise nicht zugelassen worden ist oder sofern er die Anfechtung darauf gründet, daß die Berufung der Versammlung oder die Ankündigung des Gegenstandes der Beschlußfassung nicht gehörig erfolgt sei und der anfechtende Aktionär oder die anfechtenden Aktionäre den zwanzigsten Teil des Grundkapitals vertreten. Des weiteren muß die Klage binnen einem Monat erhoben worden sein. Wird nicht, oder nicht formgerecht angefochten, so ist der Beschluß gültig. Verstößt der Beschluß aber gegen die Höchstgrenze (Eigenkapital minus Kapitalentwertungskonto), so ist der Beschluß auch ohne Anfechtung nichtig, weil er gegen zwingendes Recht verstoßen würde.

b) Soweit die Umstellungsreserve über den Betrag unter a hinausgeht (bei keiner sozialen Zwecken gewid-

meter Reserve kommt der ganze Betrag in Frage), darf die Umstellungsreserve bis zu 20 Prozent zur Deckung von Unter-Pari-Emissionen benützt werden; doch darf die als gesetzliche Reserve verbleibende Umstellungsreserve dadurch nicht unter 10 Prozent des jeweiligen neuen Eigenkapitals (Grundkapital minus Kapitalentwertungskonto) sinken. Wird also das Kapital später erhöht, so bildet das neue Kapital die Bemessungsgrundlage für die 10 Prozent. Die Beschlüsse über diese Verwendung bedürfen einer Mehrheit, die mindestens dreiviertel des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals umfaßt und müssen spätestens bis zum 31. Dezember 1929 gefaßt und zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet sein. Ist ein solcher Verwendungsbeschluß gefaßt, so sind die neuen Aktien ohne Rücksicht auf eine Zusicherung von Bezugsrechten an Dritte den Aktionären auf ihr Verlangen entsprechend ihrem Anteil am Grundkapital zuzuteilen, es sei denn, daß ein Dritter die Aktien übernommen und sich dabei verpflichtet hat, sie den Aktionären zum Bezuge anzubieten. Bezüglich des Anfechtungsrechtes der Aktionäre gilt das oben Ausgeführte.

c) Soweit die Umstellungsreserve den Zwecken unter a und b nicht zugeführt wird, gilt sie als Reservefonds im Sinne des § 262 HGB. und kann nur zur Deckung eines aus der Bilanz sich ergebenden Verlustes verwendet werden. Auch hier gilt der oben unter a über das Anfechtungsrecht der Aktionäre entwickelte Rechtszustand.

Zusammenfassend ist auch hinsichtlich der Umstellungsbeschlüsse zu sagen, daß durch die Umstellung frei verfügbare Reservefonds nicht gebildet werden können. Entgegenstehende Beschlüsse sind insoweit nichtig. Die gebildeten Reserven sind kraft Gesetzes Umstellungsreserven.

IV.

Nach § 2 Abs. 2 GBV. gelten für die Genehmigung und Veröffentlichung der Eröffnungsbilanz die für die Jahresbilanzen maßgebenden Bestimmungen. Darnach kommen aus dem HGB. für die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien in Betracht die §§ 260, 263, 264 und 265 HGB. Nach § 265 Abs. 1 sind die Bilanzen in den Gesellschaftsblättern unverzüglich zu veröffentlichen, und die Bekanntmachung zum Handelsregister einzureichen. Weiter bestimmt § 8 II DBest., daß bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien die Eröffnungsbilanz, die Berichte des Vorstandes und Aufsichtsrats (§ 13 Abs. 1 GBV.) und der Revisionsbericht (§ 13 Abs. 2 daselbst) spätestens bei der Anmeldung des Beschlusses über die Umstellung zum Handelsregister einzureichen sei. Daraus ergibt sich nun folgende Rechtslage für die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien:

1. Der Vorstand hat die Eröffnungsbilanz nach der Genehmigung unverzüglich in den Gesellschaftsblättern bekanntzugeben.
2. Er hat des ferneren die Eröffnungsbilanz, die Bekanntmachung und die weiteren Schriftstücke spätestens bei der Anmeldung des Beschlusses über die Umstellung (§ 15 GBV.) beim Handelsregister einzureichen.

Zweifel sind nun in der Praxis über die Frage entstanden, ob die die Umstellung berücksichtigende, oder die Bilanz, die der Umstellung zugrunde liegt, zu veröffentlichen und einzureichen ist.

Aus der Tatsache, daß

a) § 5 II DBest. scharf von der Genehmigung der Eröffnungsbilanz und der Umstellung spricht, daß
b) der Umstellungsbeschluß der Genehmigung der Eröffnungsbilanz wesentlich nachhinken kann, und daß
c) die genehmigte Eröffnungsbilanz gemäß § 265 Abs. 1 HGB. unverzüglich zu veröffentlichen ist, daß also nur für die Einreichung zum Handelsregister eine späteste Frist gesetzt worden ist,

geht klar hervor, daß nicht die Umstellung schon berücksichtigende Bilanz, sondern die der Umstellung zugrunde liegende Reichsmarkeröffnungsbilanz zu veröffentlichen und einzureichen ist. Die Praxis kümmerte sich um diese Rechtslage aber nicht, sondern veröffentlichte fast regelmäßig nur die, die Umstellung schon berücksichtigenden Bilanzen.

Ich halte mit der herrschenden Meinung dieses Verfahren der Praxis formal nicht für korrekt. Was bei der Jahresbilanz, Bilanzgenehmigung und Gewinnverteilung ist, ist bei der Reichsmarkeröffnungsbilanz, Genehmigung der Bilanz und Umstellung des Kapitals, und, wie in ersterem Falle in der zu veröffentlichenden und einzureichenden Jahresbilanz die Gewinnverteilung nicht zu berücksichtigen ist, so ist in der zu veröffentlichenden und einzureichenden Reichsmarkeröffnungsbilanz die Umstellung unberücksichtigt zu lassen. Die Praxis geht aber, wie schon erwähnt, anders vor. Sie veröffentlicht die bereits umgestellten Bilanzen. Sofern die Reichsmarkeröffnungsbilanz und die Umstellung in einer Versammlung beschlossen wird, braucht m. E. auch der Registerrichter hiergegen keine Bedenken zu haben, weil das öffentliche Interesse im Sinne des § 265 HGB. durch die veröffentlichte, umgestellte Bilanz nicht geschmälert ist. Immerhin ist es gut, vorher mit dem Registerrichter Rücksprache zu nehmen, um nachträglich keinen Widerständen zu begegnen. Wird aber die Umstellung in einer späteren Generalversammlung beschlossen, so ist die Eröffnungsbilanz m. E. gemäß § 265 HGB. Abs. 1 unverzüglich bekannt zu machen. Es ist wohl richtig, daß der Registerrichter nur die formale Seite zu prüfen hat, richtig aber auch ist, daß der Registerrichter eine Bilanz beanstanden muß, deren formale Aufmachung dem zwingenden Rechte keine Rechnung trägt. Die Folge ist dann die Verweigerung der Eintragung und damit das Hinausschieben der Rechtskraft des Umstellungsbeschlusses. Stets aber hat der Registerrichter nur ein formales Prüfungsrecht. Das gilt auch hinsichtlich der Rückstellungen. Soweit Rückstellungen vorhanden sind, die die gesetzlich zulässige Höhe nicht übersteigen, und aus dem Namen und dem Umstellungsprotokoll nicht erkennbar hervorgeht, daß es sich um freiwillige Reserven handelt, kann der Registerrichter die Reservestellung als solche nicht beanstanden, weil er kein materielles Prüfungsrecht hat und der Name „Umstellungsreserve" gesetzlich nicht vorgeschrieben ist. Die Reserven sind und bleiben dann kraft Gesetzes Umstellungsreserven.

Zusammenfassend ist also zu sagen: Offene Reserven zur freien Verfügung der späteren Generalversammlungen können weder mit Hilfe der Eröffnungsbilanz, noch durch den Umstellungsbeschluß gebildet werden. Eine Gesellschaft kann aber eine ähnliche Wirkung indirekt erzielen, wenn sie für soziale Ausgaben späterer Jahre Rücklagen bildet und dadurch die späteren Geschäftsjahre von diesen Beträgen entlastet, wodurch sie die entsprechenden Beträge für andere Zwecke freibekommt. Dieselbe Wirkung würde eintreten, wenn eine nach den Verhältnissen am Bilanztermin notwendig gewesene Gesamtabschreibung, deren Berechtigung im übrigen der Registerrichter nicht nachzuprüfen hat, später nicht mehr notwendig sein sollte. Allerdings würde diese Gesamtabschreibung in diesem Falle zur echten und deshalb steuerpflichtigen Reserve und darüber hinaus der Steuerbehörde als Beweis dafür dienen, daß die Eröffnungsbilanz keine stillen Reserven enthalte, daß also jede Zunahme in der nächsten Bilanz steuerpflichtigen Gewinn darstellen würde, wogegen im ersteren Falle die Frage stiller Reserven in der Eröffnungsbilanz unberührt geblieben ist.

Verantwortlicher Redakteur R. Ritter, Frankfurt a. Main; für die Inserate: Fritz Winkler, Berlin-Steglitz; Verlag Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 10 Genthiner Str. 42. Buchdruckerei Edmund Stein G. m. b. H., Potsdam